

事業承継税制の史的展開に関する一考察 —中小企業政策における理念の連続と断絶から—

三田 琳太郎

(北海道大学大学院法学研究科修士課程)

目 次

序章

- 第1節 問題の所在と本稿の目的
- 第2節 先行研究と資料の整理
- 第3節 本稿の構成

第1章 事業承継税制の起源

- 第1節 農地に係る課税特例制度（1945～1975）
- 第2節 中小企業の事業承継に係る政策税制の模索（1945～1999）

第2章 政策転換期における事業承継税制の変遷

- 第1節 業種別近代化の限界と「事業承継税制改革」（1999～2004）
- 第2節 「事業承継ガイドライン」の策定と継続的な改革（2004～2008）

第3章 新生「事業承継税制」の時代

- 第1節 新生「事業承継税制」の創設（2008～2019）
- 第2節 特例措置の導入から経営資源集約化税制へ（2018～現在）

結びに代えて

- 第1節 本稿のまとめ
 - 第2節 残された課題
-

序章

第1節 問題の所在と本稿の目的

中小企業は日本経済の基盤をなす重要な存在であり、その活力はわが国の持続的な成長と社会の安定に大いに寄与している。その一方で、今日において、経営者の高齢化や後継者不足、新型コロナウイルス感染症による混乱や紛争による世界情勢の不安定化等の影響による物価高、マイナス金利政策の解除に伴う貸出金利の上昇、少子化による慢性的な人手不足など、中小企業が直面する課題は少なくない。なかでも、経営状況が優良な中小企業が、事業承継をすることなく後継者不在のまま高齢化等を理由に経営者が引退して廃業することで、地域の雇用喪失や地域経済の活力低下という重篤な問題が引き起こされる可能性が指摘されてきた。

ここでいう事業承継とは、企業が営む事業を現在の経営者から後継者に引き継ぐことであり、その対象は知識・スキル・人脈などのソフトなものから、土地・製造機械・株式などのハードなものまでさまざまである。また、事業承継の形態は後継者の属性によって分別が可能であり、かつては後継者が相続人に該当する場合を相続型承継とし、そうではない場合を非相続型承継として分類することもあったが、近年では、親族内承継と親族外継承に大別され、親族外承継については、株式譲渡や事業譲渡によって企業内の役員が承継する役員承継や従業員が承継する従業員承継のほか、外部の経営人材を招聘したりM&Aを活用したりする第三者承継に分類することが一般的となっている。しかし、中小企業の事業承継においては、オーナー経営者に株式が集中しており所有と経営が分離されていなかったり、経営者個人の宅地が事業所となっていたりする場合が多かったりすることから、自社株式を含む事業用資産の譲渡、相続税・贈与税の負担、遺留分減殺請求によるリスク等の課題があるとされてきた（田中2010：88-89）。第一に、自社株式の譲

渡について、オーナー経営者が所有する自社株式を後継者に集中させることで、後継者の会社経営の支配権を確立して安定的な経営を実現できるようにする必要があるが、均等相続の制度のもとでは、株式が分散してしまうことが問題となる。第二に、相続税・贈与税負担については、生前贈与においては贈与税の負担が過大になったり、売却する場合においても買入資金の調達が困難であったりする場合が少なくないほか、相続税についても、オーナー経営者の死亡により事業を承継した場合に納税資金の捻出のために事業用資産の売却を余儀なくされれば事業継続が困難となる可能性がある。第三に、遺留分減殺請求については、最低限保証された遺産取得分を侵害された者が、贈与や遺贈を受けた者に対し、遺留分侵害の限度で贈与や遺贈された物件の返還を請求できることから、オーナー経営者が生前贈与や遺言により後継者に自社株式や事業用資産を承継させても、死亡後にほかの親族人との法的紛争により企業経営の安定性が揺らぐ可能性がある。

そこで、相続税や贈与税の課税によって事業用に供される宅地や生産機械、あるいは株式といった事業の継続に必要な資産の移転が阻害されたり、相続や贈与による法的な紛争によって企業経営に支障をきたしたりすることは極力避けねばならないとして、1980年以降に中小企業政策において事業承継の円滑化に向けた各種施策の検討が進んだ。この過程において、事業承継は資産の集中を促進するという側面がある一方で、相続税は被相続者が形成した財産が特定の相続人に偶発的に移転することに担税力を見出し、富の不当な集中を防止して再配分を図ることを正当化根拠としていることから、課税原理と社会経済的な要請の論理的な対立が問題となった（田中2019：66-67）。また、租税特別措置は政策目的のもとで拡大され継続される傾向があることが指摘され、既得権化や慢性化を防止するべく、政策における目的の現実的な妥当性を適宜検証し、税制による目的の達成度や効果を衡量したうえで、税制以外の選択肢も吟味しながら弾力的に整理・合理化を図る必要があるとされた。しかし、度重なる政策議論を経て、個人事業者に係る小規模宅

地等の特例、非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予制度、個人事業者の事業用資産に係る納税猶予制度などが導入された。また、その適用範囲についても、当初は子どもなどの相続人や三親等内の親族を後継者として想定していたが、親族内で最適な後継者を見出すことが必ずしも容易ではないという事情から、親族ではない役員・従業員への承継や、M&Aを通じた第三者承継まで拡大された。そして、中小M&Aによる経営資源集約の効果が注目が集まり、2021年度には経営資源集約化税制が導入され、中小企業のグループ化による新たな価値創造の促進が謳われるようになっている。

ただし、これらの事業承継税制の展開について、政策理念を基礎としてその系譜を整理しようと試みたものは必ずしも多くない。そこで、本稿は、農林水産省や中小企業庁など官公庁の検討会・研究会資料、税制調査会の答申、日本税理士会連合会の税制改正に関する建議書・意見書、東京商工会議所の税制改正や事業承継支援に関する意見書・要望書などの資料を用いたアプローチを通じて、農地に係る課税特例制度から中小企業の事業承継税制への展開について、政策理念の連続や断絶に着目しつつ一定の説明を与えることを目的とする。また、2021年度税制改正で新設された経営資源集約化税制について、事業承継税制からの派生として捉えることで体系化を試みる。

第2節 先行研究と資料の整理

中小企業政策全般に関するマクロな視点から、農地に係る相続税・贈与税の特例措置や中小企業の事業承継税制に関するミクロな論点について論じたものまで、さまざま存在する。そこで、本節では概説的な先行研究を中心とする整理にとどめ、個別の論点に関するものについては本文中で確認することとする。

まず、戦後の中小企業政策の通史を整理・検討したものとして、マクロ経済情勢に着目した島田春樹の『戦後の中小企業政策年表』（島田2003）、政策思想に着目した清成忠男の『日本中小企業政策史』（清成2009）、政策目的に

着目した中田哲雄の『通商産業政策史12—中小企業政策—』（中田2013）がある。また、事業承継支援施策については、佐藤（2018；2020）は中小企業政策における事業承継問題への対応について概観したり、中小企業政策審議会の議事録を駆使して政策決定の過程を確認することで2010年代の中小M&A支援施策の展開について検討したりしている。

そして、事業承継税制については、久米・後藤（2012）や小池（2020）のように、相続税の課税方式の問題点に関心から事業承継について論じたものがある。後者は、検討の過程で、農地に係る課税特例制度を起点として事業承継税制の系譜についても説明を試みている。また、田中（2010；2012；2019）のように、実務の観点で踏まえつつ相続税の課税原理と社会経済的な要請の相克というかたちで制度の変遷について検討したものもある。また、経営資源集約化税制に関しては、研究が乏しいが、富岡（2021）が1963年に制定された中小企業近代化促進法を基礎とする近代化政策との比較において、経営資源の集約化に対する政策的支援を批判的に検討している。

次に、本稿で用いる主要な資料について発行主体や資料そのものの位置付けについて確認する。ただし、本稿は政策過程論に関心を寄せるものではないため、それぞれの主体が実現を試みる利益については検討しない。

第一に、税制調査会の答申がある。税制調査会は内閣府の審議会の一つであり、内閣総理大臣の諮問に応じて租税制度に関する基本事項を調査審議する組織である（内閣府本府組織令第31条・第33条、税制調査会令）。自由民主党内の同名組織である税制調査会との間には一定の緊張関係があり、その答申の影響力の濃淡は時代によって異なるものの、税制改正において一定の重要性を持つ。そこで、公益社団法人日本租税研究協会が「税制調査会答申集」として公開している1982年以降の税制調査会答申の一部を資料として利用した。

第二に、日本税理士会連合会（以下、「日税連」とする）の建議書も挙げられる。日税連は「税理士及び税理士法人の義務の遵守及び税理士業務の改

善進歩に資するため、税理士会及びその他の会員に対する指導、連絡及び監督に関する事務を行い、並びに税理士の登録に関する事務を行うことを目的とする」組織である（税理士法第49条の13第1項）。また、「税理士会は、税務行政その他租税又は税理士に関する制度について、権限のある官公署に建議し、又はその諮問に答申することができる」（税理士法第49条の11）とされており、日税連は毎年度の税制改正に向けて建議書を公表している。日本税務研究センター図書室に所蔵されている『税制改正に関する建議書（昭和46年～63年）』および『税制改正に関する建議書（平成元年～16年）』、『税制改正に関する建議書（平成17年度～）』を参照した。なお、1999年以降の建議書は日税連のホームページ上でも公開されている。

第三に、日本経済団体連合会（以下、「経団連」とする。）の政策提言・要望書がある。経団連は、東証プライム（旧「東証一部」）の上場企業や業種別団体・経済団体によって構成されている組織であり、経済界の意見を取りまとめて政治・行政・労働組合・市民に幅広く働きかけたり、外国の政府・経済団体や国際機関とも対話を通じて問題解決や経済関係の緊密化を図ったりしている。経団連の政策提言は大企業を中心としているうえ、中小企業については法人税や印紙税の軽減などが主であるが、相続税・贈与税などの事業承継に係る税制についての提言もある。なお、経団連の税制改正に係る提言について、1995年以降の資料はホームページ上で入手可能である。

第四に、東京商工会議所（以下、「東商」とする。）の政策提言・要望書がある。商工会議所は「地区内における商工業の総合的な改善発達を図り、兼ねて社会一般の福祉の増進に資することを目的とする」（商工会議所法第6条）組織である。地域の中小企業にアンケートやヒアリングを実施して現状を把握したうえで、調査結果を基に委員会で議論したり専門家の意見を反映したりして提言書・要望書を作成し、完成した提言書・要望書を国や都道府県などに提出してその実現を求めるほか、継続的に意見交換を行い、メディアを通じて要望実現活動のPRも積極的に行っている。その提言・要望は中

小企業経営者の利害を反映していると考えられ、産業界の意向を把握するうえで参照すべき資料である。日本商工会議所による政策提言を参照することがより好ましいが、簡便に入手する方法がないため、本稿では東商の資料を便宜的に利用することで間接的に把握しようと試みる。なお、東商のホームページ上で1999年以降の要望書は入手可能であるが、それ以前の資料を簡便に閲覧する方法は乏しい。

第3節 本稿の構成

中小企業政策における事業承継税制は、1980年に設置された「中小企業承継税制問題研究会」に端を発するが、本研究会においてモデルとされたのは、農地の相続税・贈与税の負担を軽減する課税特例制度であった。そこで、第1章では、戦後の自作農創設施策と民法相続法の抱える論理的矛盾から、1964年に農地に係る相続税・贈与税の納期限延長制度が新設され納税猶予制度へと拡張された過程を検討することで、事業承継の起源について確認する。また、1963年に制定された「中小企業基本法」を中心として戦後に展開された中小企業政策の思想を検討したうえで、税制調査会の答申を資料として用いて1980年から1999年までを中心として事業承継に係る政策税制の成立過程について分析する。

そして、第2章では、1960年代以来推進されてきた近代化政策がグローバル化などの諸要因から限界を迎えるなか、1999年に「中小企業基本法」が改正され、政策における中小企業の捉え方が転換を迎えるなか、「事業承継税制改革」が実施された過程について確認する。また、2005年に「事業承継ガイドライン」が策定され、中小企業政策における事業承継対策が重要性を増すなかで2008年の「経営承継円滑化法」以前の事業承継税制の変遷を辿る。

さらに、第3章では、2008年に「経営承継円滑化法」が制定され、その施策の一つとして事業承継税制が位置づけられたことで、新生「事業承継税制」として再出発する過程を確認する。さらに、親族内承継から役員承継や

第三者承継まで支援対象が拡大され、また、法人だけでなく個人事業主へも拡張されたほか、時限的に特例措置が導入された過程について検討する。そして、第三者承継の手段としてM&Aが普及し、相乗効果が発生することで新たな価値の創出に寄与するとして、中堅企業による中小企業のグループ化を推進するために経営資源集約化税制が新設されたことについて簡単に確認する。

最後に、本稿のまとめと若干の考察をしたのち、残された課題を呈示することで、結びに代えたい。

第1章 事業承継税制の起源

第1節 農地に係る課税特例制度（1945～1975）

農地に係る相続税・贈与税の納期限延長あるいは納税猶予等の特例制度（以下、「農地に係る課税特例制度」とする）は、事業承継税制の一環を成すものではないとの指摘もあるが、1980年10月に発足した「中小企業承継税制問題研究会」において、参考にするべき税制上の取り組みのひとつとして言及されており、その検討は不可欠であろう。そこで、本節では、戦後日本の自作農育成施策と1947年8月に農林水産省が起案した「農業資産相続特例法」以後の民法相続法との論理的な対立関係を描き出したうえで、1964年度税制改正で創設された農地に係る課税特例制度の展開を確認することで、中小企業の事業承継税制を理解する助けとしたい。

まず、戦後の農政の展開について確認すると、終戦直後の1945年11月下旬、自作農創設の強化、小作料の金納化、市町村農地委員会の刷新を内容とする「農地制度改革に関する件」が閣議決定され、これに基づいて12月末に「農地調整法」の改正が行われた（第1次農地改革）。しかし、連合国軍総司令部（以下、「GHQ」とする。）は不満を示し、1946年6月ごろに徹底した農地改革の実施を日本政府に強く勧告したため、政府は勧告内容に沿った新

たな計画の作成を急ぎ、1946年7月に「農地制度改革の徹底に関する措置要綱」を閣議決定した。8月上旬には農地調整法中改正法律案と自作農創設特別措置法案が閣議決定され、10月11日政府原案が無修正で可決・成立することになった。

そこで、1946年11月下旬に「農地調整法」が再度改正され、戦前までの大地主制度を改め、自作農を中心とする民主的な農村社会の形成を促進するという目的で、12月末に「自作農創設特別措置法」が施行された。この農地調整法と自作農創設特別措置法に基づき、不在地主の小作地全てと、在村地主の小作地のうち一定の保有限度を超える分は、国が強制買収し、実際の耕作をしている小作人に優先的に低価格で売り渡すことで、労働の成果を公正に享受できる自作農の創設が図られた（第二次農地改革）。また、1947年の「農業協同組合法」によって、協同組織の発達促進を通じた農民の民主化が図られ、1952年には、これらの施策により創設された自作農の恒久的な維持を図る「農地法」が制定された。

ただし、これらの自作農創設施策は、民法の規定に従い遺産分割が共同相続によって現物分割が行われた場合に、既に零細な自作農家がさらに細分化される危険性があり、民法相続法との間で論理的な矛盾を孕んでいた。さらに、この問題を避けるため、自作農家の跡継ぎが全ての農地を一括で継承し、他の共同相続人には代わりの財産や金銭を分与する価値的分割を選択したとしても、その代償となる財産分与が新たな負担となる可能性があった。この論理的矛盾は民法改正作業の開始時から課題として認識され、農林水産省は、対応策として、「農業資産相続特例法」の立案作業に取り掛かった（原田2019：36）。

そして、政府は、1947年8月と1949年5月に、農地を含む農業資産の所有権の一括承継を目指す特例法案を国会に提出した（利谷1967）。この法案の要点は、「農業資産相続人」に農地所有権を含む農業資産を一括的に相続・取得させる仕組みを用意する一方、他の共同相続人には遺産の価額とその相

統分に応じた補償金を支払うものとし、その補償金の額を抑制するため、農業資産の価額評価の方法について特別の基準を定める、というものであった。しかし、農地は相続で分割されることなく、農家の一人の跡継ぎによって一体的に承継され、耕作されているという事実認識があったことから、税制上で特段の措置を講じることが適当でないとされ、2度の提出にもかかわらず特例法は成立しなかった。これについて、1951年に「日本私法学会相続調査会」が農家相続の実態調査を実施したところ、均分相続は1.7%にとどまり、ほとんどが単独相続であった（田野2011：74）。

単独相続が主流となっていた背景について、原田は、戦後民法改正が共同相続の手続と遺産分割のあり方の一切を共同相続人の私的自治に委ねるという極めて柔軟な制度的構造をとっていたことで、家督相続という制度的枠組は除去されても、農村社会に根付いた相続慣行が維持・存続され、事実上、「家」制度下の家督相続に近い形で相続が行われていたのではないかと指摘する。つまり、経営主の死亡に伴う世代交替は、従来の「家」の枠組みの中で自作経営の経営主宰者が代替わりする形で意識されており、「父の経営」と「子の経営」という区別は意識されておらず、農地などの「家」の財産も新たな跡継ぎに自然と一体的に承継されるものと認識されていた（原田2019：36-37）。その結果、新民法の共同・均分相続の規定は現実には適用されず、家督相続的な相続慣行が維持され、農地は分割されていないから、特例法は必要がないという、逆説的ともいえる帰結が導かれた（原田2019：37）。しかし、1950年代後半になると、戦後に進められた「食糧増産対策」の効果が薄れ、過剰生産の傾向が顕在化したり、投資された資本の効率が低下したりしたほか、農業所得が非農業所得に比べて低い状況が続き、他の産業と比較しても成長が低調であるなどさまざまな問題が表面化したことから、「農業の曲がり角」と呼ばれた。そこで、政府は、農政のあり方について新たな視角から総合的に検討するために、1959年4月に総理の諮問機関として「農林漁業基本問題調査会」を設置し、翌1960年5月に、同調査会は、

「農業の基本問題と基本対策」の答申をまとめ、農業者の他産業従事者に対する生活条件・所得の不均衡を指摘した。政府はこれを受けて、1961年6月に、国の農業に関する政策の目標と施策の方向を規定する「農業基本法」を制定・施行した。ここで、農家の後継者確保と事業承継に関する特別の規定が基本的には存在しないという、「農家だのみ」の状況の改善が試みられ、農業基本法の第16条には、「国は、自立経営たる又はこれになろうとする家族農業経営等が細分化することを防止するため、遺産の相続にあたって従前の農業経営をなるべく共同相続人の一人が引き継いで担当することができるように必要な施策を講ずるものとする」という規定が置かれた。

そして、1964年度税制改正において、ついに、農地を一括贈与した場合に、贈与者の死亡時まで贈与税の納期限を延長する特例制度が創設された。本制度において、贈与税の免除措置はなく、農地等の贈与者が死亡した場合の相続税の課税に当たっては、贈与を受けた農地等を相続又は遺贈により取得したものとみなして相続税額を算出し、その相続税額から納期限が延長されていた贈与税額を控除して納付すべき相続税額を計算することとされていた。これは、贈与者が受贈者より先に死亡することを前提としていたため、受贈者が贈与者より先に死亡した場合には、相続税額から贈与税額を控除するという調整規定が働かないという問題を抱えていた。このため、受贈者の死亡時点で納期限の延長を受けていた贈与税を納付しなければならず、その負担は相続税に比して相当に過重なものであった。そこで、1966年度税制改正において、受贈者が贈与者より先に死亡した場合には、納期限の延長を受けていた贈与税を免除する措置が講じられた。

その後、1974年12月、税制調査会の答申において、農地に対する相続税の納税猶予制度の創設農業の特殊性を考慮し、農地の相続人が農業を継続する場合に限り、農地価格のうち恒久的に農業の用に供されるべき農地として取引される場合に通常成立すると認められる価格を超える部分に対する相続税の納税を猶予し、次の相続まで又は納税猶予後20年間農業を継続した場合に

は、猶予税額の納付を免除する制度を創設することとされた。

そして、1975年度税制改正において、相続税の納税猶予制度が創設されたことに伴い、贈与税についても納税猶予制度となった。「納税猶予」は、その対象財産について時価ベースで評価し、納税義務者の税額を確定させた後に、その税額の全部又は一部を文字どおり納税猶予するものであり、納期限の延長に類似する制度である。納税猶予期間中は、滞納ということはなく、延滞税の問題も生じないが、納期限の延長とは異なり、納税猶予の継続要件が課される。このため、その要件を欠くこととなった場合には、その時点で納税の期限が到来し、法定納期限からの利子税とともに納付する義務が生じる。

相続税の納税猶予制度では、農地等について「農業投資価格」が設定され、農地等の相続税評価額のうち農業投資価格を超える部分に対応する相続税額を納税猶予税額とするとしたことが特徴である。農業投資価格とは、「その所在する地域において恒久的に耕作又は養畜の用に供されるべき農地若しくは採草放牧地又は農地若しくは採草放牧地に開発されるべき土地として自由な取引が行われるものとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格として当該地域の所轄国税局長が決定した価格をいう」（租税特別措置法第70条の6第2項）であり、国税局長は、農業投資価格を決定する場合には、土地評価審議会の意見を聴かなければならないものとされた¹。

このように、農地に係る課税特例制度は、地主制解体と自作農創設という政治的要請や農家の零細化防止という社会経済的要請により実現したといえるが、そこには新民法における均分相続の論理との対立が存在した。戦後しばらくは農村家族においては旧民法の家督相続が形式的に維持されたことで問題とはならなかったが、1950年代後半に「農業の曲がり角」と呼ばれる事態に陥ったことで、1961年の農業基本法で零細化防止のための制度を創設することが予告され、1964年に納期限延長制度として実現し、さらに1975年に

納税猶予制度となった。ただし、これらの課税特例制度によって集積化は進まなかったことから、零細性という日本の農家が抱える構造的問題を打破することはできず、農業基本法が目指した所得向上は農業構造改善事業としての施設及び機械の導入による近代化と、価格政策、そして兼業化によって実現された。

第2節 中小企業の事業承継に係る政策税制の模索（1945～1999）

第1節では、戦後農政における事業承継税制の成立過程について検討したが、本節では、1960年代の戦後中小企業政策の概要を確認したのち、中小企業の事業承継税制が形成される過程について検討する。戦後に多くの中小企業が誕生したが、鉄鋼や電力などの重点分野に資源が集中されたため、中小企業が主な生産主体となる産業には資源が配分されず、資源や技術、経営ノウハウの不足、過当競争、悪性インフレなどの困難に直面した。また、GHQによる財閥解体と経済力再集中の規制のため、1947年に独占禁止法が制定され、中小企業の組織化政策や金融政策の実施が困難になっていた。そこで、1948年に中小企業庁が設置され、中小企業政策の柱として金融政策、組織化、診断指導が位置づけられた。金融対策として、商工組合信用金庫に加え、1949年に国民金融公庫、1953年に中小企業金融公庫が設立された。また、信用補完のため1950年に「中小企業信用保険法」、1953年に「信用保証協会法」が制定され、信用保証協会の体制が整備された。組織化については、1949年に中小企業事業協同組合法、1957年に中小企業団体の組織に関する法律（以下、「中小企業団体組織団体法」とする。）が成立した。診断指導については、中小企業庁設立時に指導部が設置されて企業診断制度が創設され、また、1960年に商工会法が制定され診断・指導体制が強化された。

また、1955年以降、日本は高度成長期に突入し、1956年に制定された「機械工業振興臨時措置法」をはじめとする業種別の産業振興政策が推進されたが、このなかで大企業と中小企業の発展速度に差が生じ、生産性、賃金、技

術、資金調達面などでの格差が顕在化した。また、1964年に予定されていたIMF 8 条国²への移行による貿易自由化や経済協力開発機構（以下、「OECD」とする。）加盟による資本自由化に対し、激化する国際競争に対応するために中小企業の生産性向上が求められた一方で、大企業を頂点とする系列に組み込まれ下請構造が定着したことで、中小企業は大企業との関係において一定の安定を得る一方で、自立的な発展が難しい状況に置かれた³。そこで、中小企業が過当競争に陥り、状況が悪化するという負のスパイラルに陥っており、政府が中小企業を保護するべく策を講じるべきだとして、1963年に生産性の向上と取引条件の改善を掲げた中小企業基本法が制定した。そして、同年、中小企業の設備の近代化・高度化が政策の基軸とすべく「中小企業近代化促進法」（以下、「近促法」とする。）が制定された⁴。近促法は、中小企業の規模拡大と生産性向上には時間がかかるため、政府は中小企業の生産性向上が日本の競争力強化につながる業種を指定して近代化計画を策定し、中小企業はこの計画に従って構造改善・集約化を進めた。

この結果、1960年代半ばごろから、戦後復興期に創業した中小企業の後継者確保が事業承継に先立って問題となったものの、当時の中小企業庁や経済団体は近代化政策に注力しており、事業承継を支援する施策が検討されることはなかった（佐藤2018：147）。ただし、日本税理士会連合会（以下、「日税連」とする）は、1970年10月の建議書において「相続財産のうち、中小法人の株式等換価の困難なものについては、実態に即するよう評価額の改善を図ること」（1975：9）として、非上場株式の評価方法の改善を訴えており、1974年12月には「取引相場のない中小法人の株式評価については、上場会社に比して苛酷にならぬよう、適切な措置を講ずること」（1975：52）として、1975年5月には具体的な措置が税制審議会に諮問していた。これは、「取引相場のない中小法人の株式等の評価の適正化について」としてまとめられ、1975年11月に税収に影響の少ない現行税制の簡素合理化措置のひとつとして「取引相場のない中小法人の株式評価について実情に即した簡易な評価方法

を導入すること」(日本税理士会連合会1975: 5)を要望し、別冊で評価の適正化について建議した⁵。

そして、1970年代後半に円高による輸出難と輸入増大、および成長率低下などが問題となり、「近促法」が掲げる業種・産地単位の経営合理化を軸とした構造改善事業が積極的に実施されたが期待された効果を上げることができず、多くの中小企業が苦境に陥った。また、同時期に戦後復興期に創業した中小企業経営者の高齢化に伴って世代交代が活発化するなか、後継者確保に加えて土地価額の高騰などによる相続税の負担増大が事業承継時の課題として顕在化した。

そこで、1980年10月、中小企業庁が全国商工会連合会に委託し、学識経験者、中小企業関係団体、業界団体、税務団体からなる「中小企業承継税制問題研究会」が発足した。研究会において、農地における生前贈与の特例と同等の制度を中小企業に向けて整備することや、相続時の取引相場のない株式の評価方法の改善等についての検討が行われ、1981年3月に「中小企業事業承継税制に関する報告書」がまとめられた。本報告書は、改善策として事業用財産の生前贈与時の納税猶予の制度化、居住用・事業用土地の評価の改善、取引相場のない株式の評価方式の改善のほか、その他の相続税制度の改善(相続税前納制度の創設、遺産に係る基礎控除及び贈与税の基礎控除額の引き上げ、相続税の延納制度の改善、納税資金調達の円滑化)を挙げた(中小企業承継税制問題研究会1981)。これに対して、日税連も1982年11月に「中小企業の事業承継税制を早急に実現すること」として、「事業用財産の生前贈与及び納税猶予の制度、居住用・事業用土地の評価、取引相場のない株式の評価、物納・延納に関する制度、並びに相続税、贈与税の基礎控除等の問題を、あらゆる角度から幅広く検討し、経済社会、国民生活、企業経営の実態にも即応し、合理的で均衡のとれた制度」(日本税理士会連合会1982)を整備するべきだとした。

1982年6月に税制調査会のもとに置かれた「中小企業株式評価問題小委員

会」で検討が進められ、同年12月の「昭和58年度税制改正答申」において、中小企業経営者の相続税の課税の実態等から見て過度の負担を求めているとは認められず、税制上で特別の措置を講じることは適当ではないとしつつも、純資産価額方式のみとされていた小規模な会社の株式評価方法の改善と⁶、個人が事業用もしくは居住用に供する小規模宅地に対する措置が適当であるとした（税制調査会1982）。そして、1983年度税制改正において、純資産価額方式と「純資産価額×50%+類似業種比準価額×50%」の折衷方式の選択制となった。これは、事業が小規模であるとはいえ営利を目的として機能する以上は、財産価値評価と収益性の双方に配慮した評価方式とする必要があるとされたためであった（今村1998：352）。また、特定事業用・居住用の小規模宅地等の課税の特例（以下、「小規模宅地等課税特例」とする）が通達から租税特別措置法に格上げされ、事業用については200平米以下で40%の減額、居住用については200平米以下で30%の減額が適用されることとなった。

この格上げの背景として、「最近における地価の動向にも鑑み、個人事業者等の事業の用又は居住の用に供する小規模宅地の処分についての制約面に一層配慮し、特に事業用土地については、事業が雇用の場であるとともに取引先等と密接に関連している等事業主以外の多くの者の社会的基盤として居住用土地にはない制約を受ける面があること等に顧み、従来の通達による取扱いを発展的に吸収して相続税の課税上特別の配慮を加えることとし、以下に述べる小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例として法定」（国税庁1983：273）したと説明された。また、財産の「評価」に関する特別の取扱いから、「課税価格の計算」に関する特例に変質したために法制化することが適当であると考えられたという見方もできる（小池2020：367）。

これ以降、日税連は1986年から1988年の建議書において事業承継税制の多角的な検討の必要性を訴えたが、中小企業の事業承継円滑化に向けた支援の追加や廃止について議論はほとんど進まず、小規模宅地等課税特例が再び狙

上に載ったのは、1988年4月の「税制改正についての中間答申」においてであった（税制調査会1988）。いわゆるバブル経済における異常な地価高騰という背景のもと、減額割合を引き上げることが適当であるとされ、1988年度税制改正において事業用は60%減額、居住用は50%減額に拡充され、1992年度税制改正において事業用は70%減額、居住用は60%減額とされた。そして、1999年度税制改正では、事業用に関して1994年以来200平米以下とされていたところ、330平米以下まで80%減額の課税特例が適用されることとなった。

このように、1960年代半ばから1970年代半ばまでの貿易自由化や資本自由化への移行といった環境激変の時代において、業種別近代化が中小企業の競争力向上に貢献し、日本経済が開放経済体制へと円滑に移行する一助となっていた。そのため、中小企業庁や経済界は近代化政策に注力し、事業承継問題はほとんど検討されず放置された。しかし、1970年代後半から1980年代後半にかけての円高と低成長の時代において、業種・産地単位の経営合理化は効果を上げることができず、また、戦後復興期に創業した中小企業経営者の世代交代にあたって相続税が事業継続を困難にさせるほどの負担になっているという声が士業団体や経済団体から上がるようになった。そこで、中小企業庁は1980年10月に研究会を設置して検討を開始し、大蔵省や国税庁の抵抗を退けて1983年度税制改正で株式評価方法の改善と小規模宅地等課税特例を実現した。これにより、事業承継税制の基礎が形成されたが、依然として「二重構造」の解消に焦点が当てられていたこともあり、以後の検討はほとんど進まず、小規模宅地等課税特例における適用対象面積や減額割合の引き上げなど僅かな成果にとどまった。

第2章 政策転換期における事業承継税制の変遷

第1節 業種別近代化の限界と「事業承継税制改革」(1999～2004)

1980年代末から1990年代末にかけて、グローバル経済が深化して産地の空洞化が進んだことで、「業種」や「産地」を対象とした政策手法の限界が露呈したほか、バブル経済の崩壊により大企業が不振に陥ったことで、中小企業を中核とする経済産業政策の転換の必要性が意識されるようになった。そこで、1999年3月に「近促法」が廃止され、同時に、新たな事業活動の展開全体を支援対象とし、業種・産地でとらえずに支援を提供する「中小企業経営革新支援法」が制定された⁷。さらに、同年12月に「中小企業基本法」が改正され、中小企業を、新たな産業の創出、就業の機会の増大、市場における競争の促進、地域における経済の活性化の役割を担う存在であると規定し、画一的な弱者という旧来の中小企業像を払拭した⁸。そして、これまでの「二重構造の解消」に代わる新たな政策理念として「多様で活力ある成長発展」を提示し、この新たな政策理念を実現するため、独立した中小企業の自主的な努力を前提としつつ、経営の革新及び創業の促進、経営基盤の強化、経済的社会的環境の変化への適応の円滑化の3つを政策の柱とした。このように、1999年以降は中小企業政策の転換と中小企業像の刷新が図られ、事業承継税制の展開もある種の画期を迎えることとなる。本節ではその展開について検討する。

1999年9月、日税連は建議書において、非上場株式の相続税を大幅に軽減し、優良中小企業の事業承継を可能にすることが、ひいては起業意欲を促進することになることから、非上場株式に対する相続税の軽減措置を早急に実施する必要があると訴えた(日本税理士会連合会1999)⁹。一方、1999年12月の答申は、小規模宅地等課税特例など相続税軽減施策による事業承継の円滑化が中小企業活性化に寄与する一方で、起業者間の機会均等を損ね、効率性

を低下させる恐れがあることを指摘したほか、事業承継の問題は相続税ではなく、民法の相続制度や取引相場のない株式の過剰評価に起因している可能性が指摘された（税制調査会1999）。事業承継を円滑化するための施策が起業意欲を増進するのか減退させるかについて、見解の相違がみられたが、いずれにせよ、より具体的な議論に踏み込んだものとなり、2000年度税制改正において、取引相場のない株式の評価方法の改正と延納利子税の引き下げによる「事業承継税制改革」が行われた。前者については、株価算定方法の改正と減額率の引き下げからなり、従前は類似業種株価×(配当比準値+利益比準値+純資産(簿価)比準値)/3×減額率で算出していた株価について、利益比準値を3倍して計算することで資産要因の比重引き下げと収益要因の比重引き上げを図ったほか、減額率についても一律0.7であったところ、中小企業については中会社0.6、小会社0.5に引き上げた。また、後者については、相続税延納時の利子税率について、1999年12月まで不動産・株式等の割合が75%以上の場合に4.2%、50%以上の場合に5.4%、50%未満の場合に6.6%であったのが、2000年1-3月にはそれぞれ2.5%、3.3%、4.0%、同年4月以降は2.2%、2.2%、3.6%へと段階的に引き下げることとされた。

2000年9月、経団連は「平成13年度税制改正提言」において、事業承継円滑化の観点から相続税の更なる軽減が必要であるとしたうえで、税率等の基本的仕組みについての改正は見送られてきたことを指摘し、現行の最高税率70%は、課税方式の違いを考慮しても欧米諸国と比べ著しく高く、これを50%まで引き下げ、その適用金額(20億円超)を相当程度引き上げることをはじめ、累進税率構造全体を緩和するとともに、併せて基礎控除額の引き上げを図る必要があるとした。また、同月に日税連は、「相続税については、非上場企業の事業承継においては、好業績の企業ほど株式の評価額が非常に高額になるものの、その売却によって納税資金が調達出来ず、事業承継が困難になり、このことが優良な中小企業の起業意欲を減殺している状況にある」としたうえで、非上場株式に対する相続税の軽減措置を求め、取引相場のな

い株式の評価の適正化の重要性を強調した。

そして、同年12月の税制調査会答申においては、中小事業者の事業承継への配慮については既に適切な対応を行っている」と強調し、既存の事業の承継に配慮することはこれから新たに起業しようとする若者の意欲を妨げ、かえって経済の活性化という要請に反するのではないかという懸念が示された。この点について、日税連が非上場株式の相続税を軽減して優良中小企業の事業承継を可能にすることが起業意欲を促進しようとした点と若干の矛盾が見られた。その一方で、事業承継について更なる配慮を行うべきではないかとの意見もあり、贈与税の基礎控除を引き上げることとなれば、事業の円滑な承継にも資する可能性がある」とされた（税制調査会2000）。そこで、2001年度税制改正において、事業承継の円滑化のために相続税・贈与税の改正が行われた。相続税については、小規模宅地等の課税特例（80%減額）の適用対象面積を、1999年以来の330平米から400平米まで拡大する措置が取られた。また、贈与税については、基礎控除額が60万円から110万円まで引き上げられた。

また、中小企業庁は2001年6月から7月にかけて6回にわたって「事業継承・第二創業研究会」を開催し、同年8月に中間報告「事業体の継続・発展のために」をまとめた。本報告では、以下の点が指摘された。まず、事業体の将来に対する「経営者による明確な経営戦略」の重要性を強調し、経営者の戦略策定を支援する機能や体制の充実が必要であるとした。また、後継者育成の重要性についても触れ、経営者を育成する教育機会の充実が求められるとした。さらに、新たな変革・発展としての「第二創業」に注目し、事業承継者の4割が新分野へ進出している現状を踏まえ、第二創業者の経営革新を支援する方策の強化が必要であるとした。親族だけが事業の担い手と考えるべきではなく、適性・能力のある者が継続事業体を発展させていく時代であるとし、第三者によるM&Aや役員承継の重要性を強調し、M&Aに関する経営者の理解促進が重要であるとした。これに関連し、企業組織再編制度

と関連税制の中小企業での活用の可能性も指摘した。

相続税に関しては、従業員数が100人以上200人以下の企業で64.1%、200人超300人以下の企業で79.0%、300人超の企業で79.0%が、贈与税の負担が事業承継の障害になっていると回答した（中小企業庁2001：156）。そこで、キャッシュフローが乏しい中での過大な負担となる課税が事業体の継続・発展に支障をきたしているとして、相続税・贈与税の税率構造の見直し、事業用資産や自社株式への課税軽減措置及び評価見直し、物納・延納や評価における実態に即した透明な実務の必要性を指摘した。また、民法に関しては遺言や死因贈与契約、商法に関しては相続人への売渡請求権や株式交換制度、法人税法に関しては内部留保の蓄積を阻害する留保金課税制度について改善の余地があるとした。

そして、2001年12月の税制調査会の答申において、相続税を特定資産保有のインセンティブとして使うことには問題があり、公平性や偶発的な課税時期の問題から政策手段としての利用は適切ではなく、中小企業の事業承継についても公平性や構造改革の観点から幅広い見直しを行う必要があると指摘したが、2002年度税制改正において、中小企業の自社株に係る相続税課税の軽減制度が創設された。本制度は、中小企業の自社株は経営に不可欠なうえに換金が不可能という点で他の財産とは一線を画する性格のものであることから、事業の継続を図る観点から相続税の課税価格を10%軽減するというものであった。相続税評価で株式総額10億円未満の会社を対象として、軽減の対象は、経営者所有の株式のうち、発行済株式総数の3分の1以内で、相続税評価額3億円以下の部分とされた。そのほか、適用要件として、小規模宅地等課税特例との選択制で、被相続人等が当該会社の発行済株式等の総数の50%以上を所有しており、相続人が相続税の申告期限まで引き続き所有し、役員として会社を経営していることとされた。これにより、中小企業の自社株に関する相続税負担に配慮した制度が創設されることとなった¹⁰。

2002年11月、税制調査会は答申（「あるべき税制の構築に向けて」）を発表

し、高齢化の進行に伴って次世代への資産移転が遅れていることを指摘し、相続税と贈与税の一体化措置を導入するべきであるとした。また、高齢者の資産を有効活用することで、経済社会の活性化に寄与するという社会的要請が存在していたため、生前贈与を促進し、生前贈与と相続間での資産移転のタイミングにおける税制の中立性を確保することを重要視した。そして、2003年度の税制改正では、相続税と贈与税の関係を大幅に見直す抜本的改革として相続税と贈与税の一体化措置が新たに導入された。この措置は、相続税と贈与税の関係を大幅に見直す抜本的改革として位置づけられ、その具体化には相続時精算課税制度が含まれていた。しかし、現行の相続税と贈与税を前提とする住宅取得資金に係る贈与税の特例については、民法上の遺留分侵害を助長するおそれがあるとして、この一体化措置との整理が必要であるとされた¹¹。また、自社株に対する軽減措置の要件が見直され、対象の拡大や軽減措置の拡充が行われた。対象会社要件として、発行済株式総額10億円未満（相続税評価額ベース）であったところ、20億円未満まで拡充されたほか、被相続人要件として本人及び生計を同じくする者かつ50%以上を保有している者とされていたところ、六親等内の親族等の同族関係者で50%超を保有していれば利用できるように緩和された。また、軽減対象の上限として発行済株式総数の3分の1もしくは3億円までとされていたところ、発行済株式総数の3分の2もしくは3億円まで拡充された。

さらに、自社株特例と小規模宅地等課税特例のいずれかしか利用できない選択制であったところ、小規模宅地等課税特例を利用して上限（事業用であれば400平米）に満たない部分の割合を自社株特例の上限に乗じた額として、自社株特例の利用を可能とした。そして、自社株特例について、相続税と贈与税の一体化措置が選択された際に生前贈与分への特例の適用が可能となった。本制度では、満20歳以上の子である推定相続人（代襲相続人も含む）が満65歳以上の親から生前に贈与を受けた場合、相続時にこれまでの贈与財産と相続財産を合算して計算される相続税額から、既に支払った贈与税相当額

を控除し、贈与税と相続税間の精算を行う。贈与税率は一律20%とされ、相続時に相続税で精算される。また、65歳以上の親から20歳以上の子へ生前贈与について、2,500万円まで特別控除等の非課税措置として利用可能となった。これにより、生前贈与を通じた円滑な事業承継が促進されることが期待された。

そして、2004年度税制改正において、自社株に対する相続税の軽減措置の拡充が図られた。まず、事業承継時の自社株に対する相続税課税価格の10%軽減措置について、発行済株式総数の3分の2または3億円までとされている軽減対象上限を、発行済株式総数の3分の2または10億円まで引き上げられた。これにより、比較的株価が高く、業績の良い企業の負担軽減が図られた。また、相続株式を自社に売却した相続人株主の課税の特例として、事業承継時において、非上場株式の相続人が相続後の一定期間内に相続した非上場株式を会社に譲渡した場合にみなし配当課税とせず譲渡益課税とすることとした。これにより、最高50%となっていた負担について20%まで軽減されたほか、相続税額の取得費加算特例¹²の利用範囲が拡大されたことで譲渡取得額が大幅に圧縮されることになった（中小企業庁2003[b]）。これにより、中小企業の後継者が相続税を納税しやすい環境が整備された。

さらに、非上場株式に関する譲渡益課税の税率軽減が図られた。この背景として、中小企業の事業承継は、相続だけに限らず、適切な後継者が不在の場合には親族外への経営引き継ぎやM&Aも重要であり、これは経済活力や雇用の維持に寄与します。また、中小企業や非上場会社へのリスクマネーの供給も重要な課題である。これまで、非上場株式の譲渡益課税が26%であるのに対し、上場株式が10%であり、不公平に高かったが、2008年以降に上場株式の税率が20%になることに伴い、非上場株式も同様に20%に引き下げられた。これにより、後継者不足に直面する中小企業への経営引継ぎ、M&Aを通じた円滑な事業承継、および中小・ベンチャー企業への直接投資を通じたリスクマネーの供給を促進し、企業の自己資本の充実に貢献すると期待さ

れた。

第2節 「事業承継ガイドライン」の策定と継続的な改革（2004～2008）

2004年12月、中小企業庁の事業環境部財務課長が私的研究会として「事業承継関連法制等研究会」を設置し、2005年4月に中間報告をまとめた。本報告では、事業承継の問題として、相続型の事業承継、非相続型の事業承継、支援サービスや官民のネットワークのあり方についてそれぞれ指摘した。第一に、相続型の事業承継について、後継者育成や経営権の集中の困難性、過大な相続税負担、定款自治の範囲や種類株の評価に係る予見可能性に由来するリスクなどが問題として指摘された。第二に、非相続型の事業承継については、売却先、MBO実施における資金不足、株式以外を対価とした場合の株式譲渡益課税、株式評価の不透明性によるリスクなどが指摘された。第三に、支援サービスや官民のネットワークのあり方については、事業承継にどのような問題が存在しているか分からなかったり、あるいは誤解があったり、また、問題を認識していたとしても対策の取り方や相談先が分からなかったりといった問題が指摘された（事業承継関連法制等研究会2005）。また、2005年10月に「事業承継協議会」の「事業承継ガイドライン検討委員会」が設置され、十分な準備期間をとって事業承継対策を着実にを行うことの重要性を説いた「事業承継ガイドライン」を2006年6月に公表した。

2006年度税制改正において、現金が乏しい中小企業の事業承継を円滑化するため、物納許可基準の緩和・明確化、物納手続の迅速化・明確化が図られた¹³。この背景には、当時の管理処分許可要件は、買受確認書が提出されており、優良法人で売却が確実に見込まれる場合に限定されており、自社株式の物納に係る許可要件を緩和する必要があるためであった。そこで、それまで不明確であった物納不適格財産を法令で限定・明確化し、取引相場のない株式について、譲渡制限株式のみを物納不適格とし、それ以外の株式の物納は業績等の限定なしに認めるものとされた。また、物納許可に係る審査期

間（原則3カ月以内）の法定、物納手続きに必要な書類の明確化及び提出期間の法定、延滞中に延納困難となった場合に物納を認める制度の創設などがなされた。これらの大幅改善により自社株式の物納が増加することが見込まれた。

2006年12月、税制調査会の答申では、中小事業者の事業承継に関する相続税の特例措置を拡充すべきという意見がある一方で、経済活力の維持の観点から再検討が必要と指摘された。これを踏まえ、中小事業者の事業承継の実態を把握し、課税の公平性と経済活力の維持の両面から、事業活動の継続に対する支援の基本的な在り方をさらに検討することが決定されたほか、会社法施行により発行が容易となった種類株式の評価についても適切に対応することとされた（税制調査会2006）¹⁴。そして、2007年度税制改正では、相続時精算課税制度の拡充¹⁵と種類株式の評価方法の明確化が図られた。前者について、従来は65歳以上の親から20歳以上の子への贈与に2,500万円の非課税枠を設けていたが、早期の計画的な事業承継を促進する目的で、中小企業の経営者が自社株式を後継者である子供に贈与する場合に限り、贈与者の年齢要件を60歳に引き下げ、非課税枠を3,000万円に引き上げた。この特例は、発行済株式等の総額が20億円未満の中小企業が対象で、特例選択後4年経過時点で受贈者が代表者かつ株式等50%超保有となることが条件とされた。また、後者については、中小企業の事業承継において活用が期待される種類株式について、相続税法上の評価方法が不明確で活用が進まないとの指摘があり、配当優先の無議決権株式、社債類似株式（一定期間後に償還される特定の無議決権及び配当優先株式）、拒否権付株式について評価方法の明確化を図ったものである。評価方法の明確化により予測可能性が高まり、種類株式の活用が促進されるとした。

第一に、配当優先の無議決権株式については、原則として普通株式と同等に評価する一方、相続人全体の相続税評価総額が不変という前提で議決権がない点を考慮し、普通株式評価額から5%を評価減することも可能とされ

た。第二に、社債類似株式については、①優先配当、②無議決権、③一定期間後に発行会社が発行価額で取得、④残余財産分配は発行価額を上限、⑤普通株式への転換権なしの五要件を満たす種類株式が、社債に準じて発行価額と配当に基づく評価を行うこととされた。第三に、拒否権付株式については、普通株式と同様に評価することとされた。なお、前二者の用途としては、財産の大半が自社株式である中小オーナー経営者が後継者に経営権を集中させたいが、複数の相続人がある場合に配当優先の無議決権株式化社債類似株式を発行し、無議決権株式を非後継者に相続、普通株式を後継者に相続することが想定された。また、後者の用途としては、中小オーナー経営者が、承継後の経営安定のため、一定期間は後継者の独断専行経営を妨げる形にしておきたい場合に拒否権付株式を発行・保有し、後継者への権限移譲後に一定期間は保有することが想定された。

2007年6月、日税連は経済の活性化、雇用の確保、国際競争力の強化の観点から、中小企業の円滑な事業継続のために、相続型承継と非相続型承継の双方に対する税制上の措置を提唱した。相続型承継については、被相続人が相続開始時に保有していた株式等を相続し、事業を承継した相続人がある場合、相続人が一定期間以上その株式等を保有し、かつ、事業を継続することを条件として、その株式等の相続税の課税価格を一定割合減額することを提案した。また、非相続型承継についても、相続人以外の者が遺贈等により株式等を取得し、事業を承継した場合、その株式等の相続税の課税価格を一定割合減額したり、相続開始後一定期間内に、事業を継続する者として認定された者が相続人から株式等を譲渡された場合にも同様の減額措置を講じたりするべきであるとした（日本税理士会連合会2007）。また、2007年11月の税制調査会の答申では、中小企業の事業承継における将来性への不安や後継者不足などの問題が指摘された。これに関連し、雇用確保や経済活力の維持の観点から、相続税負担に一層の配慮が必要であるという意見が出た一方で、事業用資産を持たない者との課税の公平性や、親族間の相続による事業承継

の支援の必要性についても慎重に検討すべきだとの指摘があった。さらに、非上場株式は換金性や流通性が低いため、金融資産とは異なり、相続税の対象とすべきではないとの意見がある。中小企業の事業を継続し雇用を維持するためには後継者の確保が必要であるが、第三者に引き受け手がないため、世襲によらざるを得ない場合も多いという課題が挙げられた（税制調査会2007）。

2008年度税制改正において、中小企業の事業承継における非上場株式の適正な評価のため、非上場株式を純資産価額方式によって評価する場合に計上される営業権の評価について見直された。営業権は、 $[\text{利益金額（その企業の利益} + \text{その企業の企業者報酬額）} \times 0.5 - \text{標準企業者報酬額} - \text{総資産額} \times \text{基準年利率}] \times \text{営業権の持続年数（原則10年）}$ に応じる基準年利率による複利年金現価率による評価されるが、標準企業者報酬額について、利益金額が5000万円で850万円（17%）、1億円で1000万円（10%）、5億円で5000万円（10%）とされていたところ、それぞれ、2500万円（50%）、4000万円（40%）、1億円（20%）に改正された。また、基準年利率も国債利回りを基礎としたものから企業の総資産利益率を基礎とするものに改正され、2%から5%に引き上げられた。

このように、1980年代末から、グローバル経済が深化して産地の空洞化が進み、業種別近代化が限界を迎えたことで、中小企業政策は1999年に抜本的な方針転換を行った。そこで、「二重構造の解消」という政策理念のもとで注目されてこなかった事業承継問題に光が当たり、2000年度税制改正の「事業承継税制改革」を皮切りに大幅な拡充が試みられたほか、2006年6月には「事業承継ガイドライン」を策定するなど早期かつ計画的な事業承継を推進する動きが見え始めた。なかでも、非上場株式の評価方法や種類株式の評価方法の見直しなどのほか、自社株式に係る相続税の軽減措置や譲渡益課税の税率軽減など、株式に係る税制上の措置の充実が図られた。しかし、相続時精算課税制度の拡充などにもみられるように事業承継対策は子どもへの

相続を念頭に置いた親族内承継を主としていたことで、親族外からの後継者を積極的に採用するための動機付けが不足しており、適切な後継者を見つけること困難であるケースが散見された。

第3章 新生「事業承継税制」の時代

第1節 新生「事業承継税制」の創設（2008～2019）

2008年5月、民法における遺留分制度の特例、金融支援の措置、相続税の課税に対する措置を三本柱とする「経営承継円滑化法」が成立した¹⁶。第一に、遺留分制度の特例については、後継者が、遺留分権利者全員との合意及び所要の手続を経ることを前提に、生前贈与株式等を遺留分の対象から除外することで贈与株式を遺留分減殺請求の対象外とし、相続に伴う株式分散を未然に防止したり、生前贈与株式等の評価額を予め固定することで後継者の貢献による株式価値上昇分を遺留分減殺請求の対象外とすることで経営意欲の増進を図ったりした。第二に、金融支援の措置について、経営者の死亡に伴って必要となる資金調達を支援するために、都道府県知事の認定を受けた中小企業者とその代表者に対して、中小企業信用保険法の特例と、株式会社日本製薬金融公庫法と沖縄振興開発金融公庫法の特例を適用することで、親族外承継や個人事業主の事業承継を含めた広範な資金需要への対応が図られた。第三に、相続税の課税に対する措置については、2009年度税制改正において、円滑化法における相続税の課税に対する措置として、非上場株式等にかかる相続税の納税猶予（租税特別措置法70条の7の2）および非上場株式等に係る贈与税の納税猶予（同法70条の7）の制度が設けられた¹⁷。これは、後継者（先代経営者の親族に限る）が先代経営者から相続または贈与によって非上場株式を取得した場合、相続の場合はその80%、贈与の場合は100%の納税が猶予される制度であり、経営承継相続人を被相続人の親族に限定していたほか、納税猶予制度の対象者をその会社の筆頭株主とするなど、1人

の親族後継者にできるだけ多数の株式を集中し、安定的な事業継続を図ろうとするものであった¹⁸。しかし、親族内承継だけでは最適な後継者を見つけることができない場合も当然に想定されうる一方で親族内承継を前提とした制度であり、親族外からの後継者を見つける動機付けが不十分であることから潜在的な後継者候補が限定的であった。

2010年度税制改正で、株式信託を活用した事業承継に対する税制上の措置が検討項目として挙げられたり、2011年度税制改正で対象会社の範囲が拡大されたりしたもの¹⁹、日本商工会議所や全国法人会総連合、全国中小企業団体中央会、全国商工会連合会などの経済団体は手続きの煩雑さの改善に加えて、相続について80%とされた納税猶予割合の引き上げ、雇用の8割以上を5年間毎年維持するという要件や贈与税の場合に先代経営者の役員からの退任させる要件の緩和などを訴えた²⁰。また、日税連も、納税猶予が打ち切られた場合には、猶予された税額に猶予期間に係る利子税を合わせて納付しなければならず、税負担も制度選択を躊躇させる要因となっている可能性を指摘し、非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予制度における要件緩和を要望した。そして、事業承継税制の利用実績が2012年9月時点で549件（内訳：相続税381件、贈与税168件）にとどまっていた一方で、経営者の高齢化が進行し計画的かつ円滑な事業承継が喫緊の課題として浮上していたこともあり、2013年度税制改正において、後継者の要件緩和による親族外承継の対象化、雇用維持要件の緩和、利子税率引き下げ等による納税猶予打ち切りリスクの緩和、役員退任要件の代表退任要件への緩和、経済産業大臣による事前確認制度の廃止などが予告され、2015年1月より相続税法改正と合わせて施行された。これにより、親族外への後継者への相続または贈与の場合であっても相続税または贈与税の納税猶予の対象とすることで親族外承継へと拡大された（中小企業庁2013）。

この改正において、中小企業の事業承継に関する公的支援制度の一部として第三者承継という選択肢が組み込まれ、事業承継形態の多様化を促進した

という点は、一定の画期として指摘できる。しかし、納税猶予の対象株式数に3分の2の上限があり、相続税の猶予割合は8割であったため、依然として後継者は多額の税金を納税する必要があったほか、後継者が自主廃業や売却を行う際に株価の下落によって過大な税負担が生じることがあった。事業承継時の経済的負担は依然として重く、支援は空回りしていたといえる。

なお、これと前後して、2014年3月から7月にかけて事業承継の円滑化に向けた施策を検討するために4回にわたる「事業承継を中心とする事業活性化に関する検討会」（以下、「事業活性化検討会」とする。）が実施され、7月下旬に中間報告が公表された。本中間報告では、現状分析から、既に着手した施策を「第一段階の対応」、事業承継等の形態の変化等に対応した「第二段階の対応」、今後の政策課題としての「第三段階の対応」に分けて整理することで、速やかな政策対応や検討の加速を求めた。なかでも、「第三段階の対応」では、事業承継税制に関して、相続税・贈与税の納税猶予の対象株式数について上限（3分の2）を拡大することや、相続税の猶予割合（80%）を引き上げること、非上場株式の評価方法を再点検すること、雇用維持要件を緩和することなどを検討すべきだとされた。そのほか、後継者を1人から複数へと緩和すること、贈与の納税猶予措置と相続時精算課税制度の併用、分散した株式を再度集中させるための対策案、信託の活用なども検討事項として挙げた。

そして、本中間報告を受けて、2014年11月に中小企業庁と中小企業基盤整備機構（以下、「中小機構」とする。）は、「中小企業向け事業引継ぎ検討会」を設置し、2015年3月には「事業引継ぎガイドライン～M&Aを活用した事業承継の手続き～」を公表した。本ガイドラインは、従来のM&Aに加えて個人への事業引継ぎを整理し、小規模M&Aや「後継者人材バンク」事業の関係者の活動次第で社会に定着することを目指した。現状では周知活動や専門家の育成などの課題が多いことを指摘しつつも、事業環境の変化に応じて随時見直しを行うことで事業引継ぎの定着を図る方針を示した。また、2015

年8月には親族外承継を促進するべく経営承継円滑化法が改正され、遺留分特例制度の後継者要件から親族であることが除外された。これにより、親族外承継の選択肢が広げられ、企業にとって最適な後継者を見つけ、事業の継続と発展を促進することが可能となった。また、中小機構が、事業承継に係る計画的な取組を後押しするため、経営者、後継者等に対して必要な助言等の支援を提供できるように基盤整備が図られた。

さらに、2016年4月下旬から9月にかけて、再度5回にわたって「事業活性化検討会」が開催された。9月の中間報告では、従前は事業承継の時点における対応について議論が中心となってきたことを指摘したうえ、事業承継の事前・事後の取り組みへの支援だけでなく、創業や事業再生などほかの施策との連携など広範な視点から再検討することで、支援機関や行政機関を交えて地域や社会全体で取り組むべき問題という認識の共有が図られたとして報告した。また、7月と9月には「事業承継ガイドライン改訂小委員会」²¹が開催され、2016年12月には「事業承継ガイドライン」の改訂版が公表された。旧版では、親族内承継、従業員等への承継、外部からの雇い入れが個別に扱われていたが、改訂版では親族内承継と従業員承継が「社内での承継」として一括されたほか、親族や従業員以外の第三者への承継とM&Aは「社外への引継ぎ」としてまとめられたことで、承継方法が2つの主要なパターンに集約された。この集約により、承継方法の整理がシンプルかつ明確になり、事業承継のプロセスが理解しやすくなった（山本2019：32-33）。

2017年度税制改正において、株式評価方法の改善のほか、人手不足を踏まえた雇用維持要件の緩和、早期取り組みを促進するための生前贈与の税制優遇強化が図られた。第一に、上場会社のグローバル連結経営の進展や株価の急激な変動が、中小企業の円滑な事業承継を阻害することなく、中小企業等の実力を適切に反映した評価となるように見直しを行った。類似業種株価について2年間平均を選択可能として、上場企業株価の上昇局面における急激な変動を平準化した。また、比準要素（上場企業の業種別の1株当たりにお

ける配当・利益・簿価純資産額の金額)について、連結会計上の数字に見直したほか、従来は「利益3倍」で計算していたところ「1:1:1」に見直された。これにより、上場企業の子会社を含めたグローバル経営を配慮した評価が可能になったほか、成長・好業績企業の負担が軽減された。さらに、会社規模の判定基準についても見直され、併用方式の類似業種の割合が高まることで、時価純資産(含み益)が重い中会社の株価を抑える効果が期待された。

第二に、5年で平均80%の雇用維持要件について、深刻な人手不足のなかで小規模事業者(従業員5人未満)に対しては高いハードルになっていることから、相続時または贈与時の常時使用従業員数に80%を乗じて計算し、1人に満たない端数は切り上げる従前の規定から、切り捨てに改められた。また、災害や経営環境の激変時も原則として雇用要件が課されるため利用を躊躇する要因になっているとして、雇用要件の弾力化を措置した。第三に、早期かつ計画的な取り組みを促進する施策として、贈与税の納税猶予中に雇用要件を満たせず認定が取り消された場合、相続税よりも高額な贈与税を納税しなければならない。この問題を解決するために、相続時精算課税制度との併用を認め、納税猶予が取り消された際の納税額を相続税と同額にした。また、事業承継後5年が経過しても、先代経営者の死亡時に相続税の猶予に切り替えるには、中小企業要件などの条件が課されるが、企業の成長が阻害されることを防ぐため、先代経営者の死亡時の切替要件(中小企業要件および非上場要件)を廃止した。

第2節 特例措置の導入から経営資源集約化税制へ(2018~現在)

2018年度税制改正では、税制適用の入り口要件の緩和と、税制適用後のリスク低減を軸として、時限措置であることを前提に制度が拡充された²²。前者については、対象株式数の上限を撤廃し、納税猶予割合が全額に拡大されたことで承継時の税負担がなくなったほか、一人の先代経営者から一人の後

継者への贈与・相続する場合だけでなく、親族外を含む複数の株主から最大3人の後継者への承継も対象とするよう変更された。また、後者については、売却額や廃業時の評価額を基に納税額を計算し、納税額の差額を減免することで、経営環境の変化による将来の不安を軽減した。さらに、経営悪化等が理由の場合を除いて5年平均で8割としていた雇用要件が未達でも猶予を継続可能にすることで、雇用要件を実質的に撤廃した。また、同時に、相続時精算課税制度の適用範囲も拡大された。原則として60歳以上の父母又は祖父母から20歳以上の子又は孫への贈与が対象であるが、事業承継税制の適用を受ける場合には、60歳以上の贈与者から20歳以上の後継者への贈与を対象とすることで、猶予取消し時に過大な税負担が生じないように配慮された(渡邊2019)。

さらに、2019年度税制改正において、相続税において、過去より存在した事業承継税制に加え、新たな個人事業者向け事業承継税制が、10年間の時限措置として創設されることとなった。具体的には、施行日5年以内に承継計画を作成して贈与・相続による事業承継を行う場合、猶予対象の株式の制限(発行済議決権株式の3分の2)を撤廃し、納税猶予割合を80%から100%に引き上げることにより、贈与・相続時の納税負担が生じない制度とした。これにより、従来の事業承継税制の雇用確保要件を弾力化するとともに、2名又は3名の後継者に対する贈与・相続に対象を拡大し、経営環境の変化に対応した減免制度を創設して将来の税負担に対する不安に対応する等の特例措置を講ずることとされた²³。

2019年12月、中小企業庁が黒字廃業の可能性のある中小企業の技術・雇用等の経営資源を次世代の意欲ある経営者に承継・集約することを目的として「第三者承継支援総合パッケージ」を策定した。10年間で集中実施すべき施策のパッケージとして、経営者の売却を促すためのルール整備や官民連携の取り組み、マッチング時のボトルネック除去や登録事業者数の抜本増加、マッチング後の各種コスト軽減の3つを上げた(山本2022:57)。また、

2019年11月から2020年3月にかけて4回にわたって「『事業引継ぎガイドライン』改訂検討会」が開催され、2020年3月に「事業引継ぎガイドライン」を全面改訂するかたちで「中小M&Aガイドライン」が策定された。本ガイドラインは、手続等のM&Aの基本的な事項や手数料の目安などを示した後継者不在の中小企業向けの手引きであると同時に、不利益情報の開示の徹底、セカンドオピニオンを許容する契約、契約後も手数料を取得する契約の制限といった内容を含む支援機関向けの行動指針という二つの側面を有していた。

そして、2020年度税制改正において、次世代への経営引継ぎを加速させるという目的で、認定を受けた経営力向上計画に基づいて再編・統合を行う際に発生する登録免許税や不動産取得税を軽減する措置の適用期限が2年間延長された²⁴。また、2021年度税制改正において、信用保証協会が受ける抵当権の設定登記等の税率の軽減の延長と、非上場株式等についての相続税・贈与税の納税猶予及び免除制度の見直しが図られた。前者は、信用保証協会がその保障に係る担保として抵当権の設定登記等を行う際の登録免許税を、担保物件の内容にかかわらず一律に1.5%に軽減する制度について、適用期限を2年間延長するものであった。また、後者は、法人版事業承継税制について、中小企業経営者が高齢化している現状を踏まえ、後継者の役員要件の見直しを行うほか、個人版承継税制について、対象となる特定事業用資産の見直しを行うものであった²⁵。

さらに、2020年8月、東商は「中小企業の円滑な事業承継の実現に向けた意見」において、「事業の成長を目的として、後継者不在の中小企業の事業譲受（M&A）を希望する企業も増加していることから、M&Aなどを通じて事業再編・統合に取り組む中小企業を後押しする税制措置の創設を検討されたい」（東京商工会議所2020[a]）とした。つまり、第三者承継の手段としてM&Aが普及したことで、経営資源の集約化による経営の効率化や人材や技術の混交による相乗効果への期待が高まり、社会経済的要求の行動化等も

背景としつつ、中小企業向けの組織再編税制の整備を要望したといえる。同年9月には「令和3年度税制改正に関する意見」においてこの内容を具体化し、中小企業が保有する人材、技術やノウハウ等を引継ぐとともに、事業拡大、第二創業・新事業展開等、ビジネスモデル改革に取り組む中小企業を後押しするため、中小企業の経営資源の集約・強化を促進する税制措置として経営資源集約化税制を創設するべきであるとしたほか、事業を引継いだ後のリスク緩和の観点から、合併時の繰越欠損金の引継ぎ要件やグループ通算制度における開始・加入時の繰越欠損金の利用制限を大幅に緩和する必要があるとした（東京商工会議所2020[b]）。

これを受けて、中小企業庁は2020年11月11日に「中小企業の経営資源集約化等に関する検討会」を設置し、開催趣旨として新型コロナウイルス感染症の影響で先行きが不透明ななか、業態転換やビジネスモデルの変革による生産性向上が重要となっており、従来の事業承継円滑化だけでなく、生産性向上のためにもM&Aによる経営資源の集約化や再編の重要性が増しているとした（中小企業庁2020[b]）。そして、2021年4月には「中小M&A推進計画」を取りまとめた。この計画では、中小M&Aの意義として、経営資源の散逸の回避、事業再構築を含めた生産性向上、リスクやコストを抑えた創業の3点を挙げ、小規模・超小規模と大規模・中規模に分けて具体的な施策をまとめた²⁶。小規模・超小規模M&Aについては、事業承継・引継ぎ支援センターと民間M&A支援機関の連携強化、新たな補助類型の創設による経営資源引継ぎ型創業の推進、士業等専門家の育成・活用の強化、表明保証保険の活用を促進するための保険料補助の開始などが含まれている。一方、大規模・中規模M&Aについては、中小企業が民間のM&A支援機関の支援を適切に活用できるよう、企業価値評価ツールの提供、補助金によるセカンドオピニオンの取得推進、M&A実施後の経営統合（PMI）の取組の推進、中小M&AにおけるPMIに関する指針の策定、中小企業向けファンドによる支援の拡充などを計画した。そして、これらの施策を実現するために、事業承継

診断を企業健康診断に発展させ、中小M&Aの制度的課題に対応し、M&A支援機関の質を確保するための登録制度やM&A仲介に係る自主規制団体の設立など、基盤の構築を求めた（中小企業庁2021）²⁷。

そして、2021年度税制改正において、中小企業経営強化税制による設備投資減税、中小企業事業再編投資損失準備金の積み立て、そして雇用確保促進税制からなる経営資源集約化税制が新設された。当時は、2024年3月31日までの間に、中小企業等経営強化法の経営力向上計画の認定を受け、計画の経営資源集約化措置に従って他の法人の株式等を取得し、かつその取得の日を含む事業年度終了の日まで引き続き保有している場合において対象となるとされた。第一に、中小企業経営強化税制による設備投資減税は、要件に該当する一定の設備を取得等した場合に、投資額の10%を税額から控除するか、または全額即時償却する制度である。要件の区分としては、生産性が年平均1%以上向上する生産性向上設備（A類型）、投資利益率5%以上のパッケージ投資（B類型）、遠隔操作・可視化・自動制御化を可能にするデジタル化設備（C類型）、M&A後に取得する経営資源集約化に資する設備（D類型）のいずれかである。なお、Dタイプの経営資源集約化への効果は、投資計画を作成して確認を受ける必要があり、修正ROAまたは有形固定資産回転率が表1の割合以上であることが要求される。第二に、中小企業事業再編投資損失準備金による準備金積立は、事業承継等事前調査に関する事項を記載した経営力向上計画の認定を受けたうえで、計画に沿って取得価額が10億円以下のM&Aを実施した際に、M&A実施後に発生し得る簿外債務等のリスクに備えるため、投資額の70%以下の金額を準備金として積み立て、金額は損金として算入できる制度である。5年間の据置期間において、簿外債務や偶発債務により減損等が生じた場合に準備金を取り崩して益金に算入し、据置期間後は5年間の均等取り崩しにより益金に参入する。第三に、雇用確保促進税制は経営力向上計画の認定を受け、経営力向上報告書を提出した上で、給与等支給総額を対前年比で2.5%以上引き上げた場合、給与等総額の増加額

の25%を税額控除する制度である²⁸。

表1：D類型の修正ROA及び有形固定資産回転率

計画期間	修正ROA	有形固定資産回転率
3年	0.3%	2%
4年	0.4%	2.5%
5年	0.5%	3%

出典：中小企業庁（2023）より筆者作成

つまり、経営資源の集約化によって生産性向上等を促進するために、目指す計画の認定を受けた中小企業が、計画に基づくM&Aを実施した場合に、設備投資減税、準備金制度、雇用確保促進税制によって、投資リスクに備えるとともに投資を促進するための措置を講じたといえる（富岡2021：61-62）。ただし、これについて「1960年代の近代化政策と発想を同じくしている」（富岡2021：100）との批判がある。たしかに、経済界の要望により実現した経営資源集約化税制は、1999年に放棄された近代化政策と道を同じくしているように見える。ただし、本稿では事業承継税制の体系化にとどめ、経営資源集約化税制の体系化については別稿に譲ることとする。

結びに代えて

第1節 本稿のまとめ

本稿では、戦後における「事業承継税制」の展開について、史資料によるアプローチによって体系的な説明を試みた。その概要を確認したのち、今後の課題について検討することで結びに代えたい。

政府は、1945年から自作農創設に取り組んだが、民法相続法の均分相続の制度から零細農家が細分化される危険性があるという問題意識から、農林水産省は、農地の一括承継を促進する特例制度の新設を試みた。1947年8月と1949年5月の二度にわたって法案を提出したが、農家においてはすでに家制

度を背景として一括承継がなされているという実情があったことから、不成立に終わった。しかし、1950年代後半に入ると、「農業の曲がり角」と呼ばれる事態に陥った。そこで、農家の経営承継に対する施策が再度検討され、1961年に施行された農業基本法においては、その第16条において、相続による農業経営の細分化の防止のための施策を講ずるという規定が置かれた。そして、1964年に農地に係る相続税の延納制度が創設され、1975年には相続税・贈与税の納税猶予制度に拡張された。しかし、課税特例制度による集積化を通じた農家の所得向上は実現されず、構造改善事業と価格政策、そして兼業化によって解決された。

この間、1960年代後半に中小企業においては後継者確保が問題として意識され始めたが、貿易自由化や資本自由化への移行といった激動期に近代化政策が中小企業の競争力向上に貢献していたため、中小企業庁や経済界は近代化政策に注力し、事業承継問題はほとんど検討されず放置された。しかし、1970年代後半から1980年代後半にかけての円高と低成長が深刻化すると業種・産地単位の経営合理化が効果を発揮せず、また、戦後復興期に創業した中小企業経営者の世代交代にあたって相続税が事業継続を困難にさせるほどの負担になっているという声が士業団体や経済団体から上がるようになった。そこで、中小企業庁は1980年10月に「中小企業承継税制問題研究会」を設置して翌81年に報告書をまとめ、1983年度税制改正で株式評価方法の改善と小規模宅地等課税特例が実現した。これにより事業承継税制の基礎が形成されたが、近代化政策の影響下で以後の検討はほとんど進まず、小規模宅地等課税特例における適用対象面積や減額割合の引き上げなど僅かな成果にとどまった。事業承継税制の拡充が本格的に検討されるようになるには、1999年の「中小企業基本法」改正を待たなければならなかった。

1980年代末からグローバル経済が深化して産地の空洞化が進んだことで近代化政策が限界を迎え、中小企業政策が抜本的な方針転換を迫られるなか、事業承継問題に光が当たった。そこで、2000年度税制改正の「事業承継税制

改革」を皮切りに大幅な拡充が試みられたほか、2006年6月には「事業承継ガイドライン」を策定するなど、中小企業庁は早期かつ計画的な事業承継を推進するようになった。なかでも、非上場株式の評価方法や種類株式の評価方法の見直しなどのほか、自社株式に係る相続税の軽減措置や譲渡益課税の税率軽減など、株式に関係する税制上の措置の充実が図られた。そして、2008年に「経営承継円滑化法」が制定され、2009年度税制改正以降に抜本的な拡充が図られたことで、事業承継対策は中小企業政策において重要な位置を占めるに至った。

また、2014年3月から7月にかけての「事業活性化検討会」、同年11月から翌年3月にかけて「中小企業向け事業引継ぎ検討会」が開催され、中小企業庁や中小機構における事業承継対策の検討が加速した。また、当初は子どもへの相続による親族内承継を念頭に置いていたが、身内に優秀な後継者を見出すことが必ずしも容易ではないという事情を背景として、2015年1月に相続税法改正と合わせて親族外承継を事業承継税制の適用対象としたほか、同年8月の経営承継円滑化法改正により相続時精算課税制度も親族でなくとも利用できるように制限が緩和された。さらに、2016年4月から9月にかけて再度「事業活性化検討会」が開催されたほか、同年7月から9月にかけて2005年の「事業承継ガイドライン」の改訂に向けた小委員会が開催されるなど、事業承継対策の方針について適宜見直しが図られた。

そして、2018年度税制改正において、10年間限定の特例措置として、株式の贈与・相続にかかる税額すべてを対象としたり、親族外を含むすべての株主から、代表者である後継者（最大3人）への贈与・相続が対象としたりする大幅な支援拡充が図られた。さらに、2019年度税制改正において、従来は法人を対象としてきた事業承継税制について個人版が新設されるなど、支援の充実が図られている。さらに、第三者承継の手段としてM&Aが普及する過程で、規模の拡大だけでなく経営資源の集約化による経営効率の改善などの効用に注目が集まった。そこで、2020年には東商が中小企業向けの一種の

事業再編税制の実現を要望し、中小企業庁も検討を重ねて2021年度税制改正において経営資源集約化税制として新設された。これは、技術や知識の混交による創出という効果に期待を寄せつつ、集約化による設備投資や賃上げの促進を見込んだものであったため、一部では近代化政策への回帰ではないかとされた。

第2節 残された課題

本稿の試みにより、事業承継税制の展開について一定の体系化された説明を与えることができたと自負しているが、一方で課題も残されている。

第一に、2012年度税制改正によって新設された山林に係る相続税の納税猶予制度（租税特別措置法第70条の6の6）の体系化が課題として挙げられる。これは、森林法に定める森林経営計画に従って施業・路網整備を行う山林（林地・立木）を対象とするものであり、林家における事業承継税制といえるが、農家や中小企業の事業承継税制とどのような相互作用のなかで展開したのであろうか。不十分ながら予備的な史資料の収集を実施したところ、中小企業経営者らが農地に係る納税猶予制度を引き合いに出して相続税及び贈与税の負担軽減を要望してきた一方で、日本林業経営者協会（林経協）や日本林業同友会などは、森林の成熟までに世代を跨ぐことで相続税の負担が過大になるという林業特有の事情を重視して政策提言を重ねてきたようにみえる。このような山林に係る課税特例制度について、事業承継税制において理論的にどのように整理すべきかについて検討していない点が今後の課題の一つとして挙げられる。

第二に、事業承継税制を近代化政策の文脈で捉えるにあたり、本稿では中小企業基本法や近促法を中心に検討したが、政策の主軸であった中小企業組合に関する史資料を用いた体系化が課題として挙げられる。このために、全国中小企業団体中央会が1998年以降に毎年刊行している『中小企業組合白書』のほか、都道府県中小企業団体中央会の公開資料を参照することで、中

小企業組合制度の全体像を描き出し、近促法の政策理念と照らし合わせつつ、経営資源集約化税制を位置づけなおす必要があるように考えられる。これらの点は稿を改めて議論することとしたい。

【脚 注】

- 1 農業投資価格とは、要するに、宅地に転用した場合の期待値上がり益を排除した、農地の収益還元的な価額をいうものと考えられる（小池2020：360-364）。
- 2 国際通貨基金（IMF）協定第8条は、經常取引における支払に対する制限の回避、差別的通貨措置の回避、他国保有の自国通貨残高の交換性維持を規定している。「IMF 8 条国」とは、協定第8条が定める、このような一般的義務を受託した国のことを指す。
- 3 近現代的な大企業と前近代的な零細企業が並存しており両者の間に賃金、資本集約度、生産性などの面で大きな格差があるような経済構造を「二重構造」と呼ぶ。これは、イギリスのマルクス経済学者モーリス・ドップ（Maurice Herbert Dobb, 1900-76）が提唱した概念であり、戦後日本においては「傾斜生産方式」の立案者としても知られる有沢広巳（1896-1988）が定式化したとされている。
- 4 取引条件の改善については、1956年の下請代金支払遅延等防止法、1966年の官公需法、1970年の下請中小企業振興法によって支援策が講じられた。
- 5 これ以後、1976年から79年の建議書から文言は消えたが、1980年と翌81年に「取引相場のない法人の株式評価の軽減を図ること」として、取引相場のない法人の株式は市場性が乏しいため、評価通達による評価額が実際より高くなることがあるが、上場株式と異なり安全度の保証がないため評価額は通達の5割から7割程度が適切であるとした（日本税理士会連合会1976：1977；1978；1979；1980；1981）。
- 6 日税連は1975年の建議書の別冊において、中小法人の株式等の評価は株式売買の需給関係による市場価値が存在せず、法人の閉鎖性や特殊性が適正な価額の算定を困難にしている一方で、企業の実態に基づく実価があり、それは客観的交換価値に反映されるべきであるが、評価方法には欠陥があり評価額が実態に即しておらず評価手続も複雑であるとしたうえで、相続税法上の評価と法人税法上もしくは所得税法上の評価の問題点について指摘をした。事業承継に関連する相続税法上の評価の問題点について、大会社、中会社、小会社区分という区分に応じて評価方法や評価額を異にしなければならないかが必ずしも明らかではないと指摘したうえで、類似業種比準方式については比準要素として一株当たりの年利益金額や一株当たりの純資産価額の妥当性について検討した。また、相続税評価基準による純資産価額方式について、会社の財産をすべて相続税の評価基準に従って評価することで、上場株式の評価額と比較して著しく高額となるため、市場性のない小会社の実勢を示す評価額として不合理であるとした。

- 7 中小企業への新規事業支援について規定する法律としては、「中小企業経営革新支援法」以外に、1995年に制定された「中小企業創造活動促進法」や、1998年に制定された「新事業創出促進法」が存在しており、その差分は判然としなかった。そこで、2005年に統合を行い、「中小企業経営革新支援法」を抜本改正するかたちで「中小企業新事業活動促進法」が制定された。
- 8 旧「中小企業基本法」は、「多様な事業の分野において特色ある事業活動を行い、多様な就業の機会を提供し、個人がその能力を發揮しつつ事業を行う機会を提供することにより我が国経済の基盤を形成するもの」（中小企業基本法第3条）としていた。
- 9 日税連は、1990年から1993年にかけて、取引相場のない株式に係る評価通達の見直しは、単なる節税防止という観点ではなく中小企業の事業承継の円滑化という観点で検討するべきであると指摘していた。また、1990年から1998年にかけて、非上場株式は上場株式とは異なり流通性・換金性がないにもかかわらず上場株式と比較して割高な評価額となっていることで、納税原資がない場合に事業承継が困難になる場合があると指摘したうえ、評価方式において1株当たりの利益金額に交際費や新規取得土地等の負債利子の損金不算入額を含めているほか、業種や将来性が価格決定要素として加味されていないことが不合理であるとしたうえで、制度の改善と評価額の減額措置を訴えていた。
- 10 2002年に政府が「税についての対話集会」を開催して一般人からも広く意見を募ったところ、同年9月に公表されたまとめによれば、「生前贈与の円滑化には一定の評価をするが、今後、中小企業が円滑に事業承継を行えるように相続税・贈与税の抜本的な改革を行ってほしい」、「事業承継の観点から、相続税の最高税率の引下げ、控除の拡大、生前贈与の円滑化をしてほしい」、「事業承継について、相続税・贈与税の引下げや、事業用資産の生前贈与についてももっと配慮すべきである」といった税制面での優遇を求める意見が出た。その一方、「相続税・贈与税の軽減は、特定の資産家の負担を軽減するものであり、行うべきではない」、「相続・贈与税を軽減するのは、子供の機会の平等からみておかしいのではないか」といった反対の声も存在した。また、「相続税の見直しに際しては、遺族の一定の生活水準を保障するために、死亡保険金に係る一定の非課税措置を維持すべき」、「相続税の見直しに際しては、個人企業の事業承継にも配慮してほしい」といった意見もあった（税制調査会2002[c]）。
- 11 2002年6月、日税連は、相続税率の引き下げでは、部分的な引き下げではなく、相続税全体のあり方を根本的に見直す必要があると指摘した。また、相続と贈与の一体化に関しては、過去にはシャープ勧告に基づいて生前贈与を相続税に組み込む制度が実施されたが、実行面での困難から現在は相続開始前の3年以内の贈与に限定されているとして、この一体化を進めるには、過去の申告状況の把握と情報開示システムの整備が不可欠であるとした（日本税理士会連合会2002）。
- 12 取得費加算特例とは、相続税申告後3年以内に相続財産を譲渡した場合に相続税額の一部を譲渡益課税の取得費に加算し負担軽減する措置である。
- 13 事業承継関連法制等研究会は、「物納手続の改善相続税法基本通達における『管理又は処分をするのに不相当であると認める財産』については、その内容を明確化するととも

- に、その結果、この財産にあたらないと判断された取引相場のない自社株式については、物納を円滑に認めることができるよう、物納に係る手続を改善することが望ましい」としていた（事業承継関連法制等研究会2005：35）。
- 14 事業承継関連法制等研究会は、種類株式の活用には、配当優先劣後株を社債類似の評価とするなど未上場種類株式の評価方法を確立することが重要であるとした。また、相続分算定における特別受益の評価時点の見直しが必要であり後継者の努力による増加分を特別受益として控除することへの疑問があるとしたほか、寄与分で対応可能であるが、その算定方法は未確定であることを課題として挙げていた（事業承継関連法制等研究会2005）。
- 15 2004年11月、税制調査会は、生前贈与の円滑化を目的として2003年に導入された相続時精算課税制度は、親子間の資産移転の促進を通じた経済活性化の効果を発揮しており、若年層の住宅取得や事業承継にも活用されていることから、引き続きその一層の活用に向けて制度の周知などに努めていくことが重要であるとした（税制調査会2004）。
- 16 2008年6月に日税連は、申告事績において同族株式の財産構成比率は数パーセントにも満たず同族株式を有さない納税者との均衡も考慮しなければならぬとした一方で、日本経済を下支えする中小企業に対して一定の優遇も必要であるとして、適用範囲や要件について過度に厳格な規制を設けるべきではないとした（日税連2008）。
- 17 2001年、税制調査会は答申において、農地の納税猶予制度と同様の措置を事業承継一般にも拡大すべきとの意見に対して、納税猶予制度は農地に係る財産権が法律上で厳しく規制されていることなどを踏まえた異例の措置であること、中小企業の事業の「承継」・「継続」を客観的に把握することは困難であり税制として設計が困難であること、事業承継を要件とする自由な事業転換の妨げとなり産業構造の改革を阻害するおそれがあることの3点を問題として指摘していた（税制調査会2001[a]）。この姿勢が覆され、納税猶予制度が導入されたという点の一つの画期として指摘するべきであろう。
- 18 2009年2月、経営承継円滑化法の制定に合わせ、自社株式評価の指針として中小企業庁が「経営承継法における非上場株式等評価ガイドライン」を策定した。これは、中小企業庁長官が私的研究会として「非上場株式の評価の在り方に関する委員会」を設置し、その検討結果を踏まえたものであった。
- 19 2011年度税制改正において、事業承継税制の適用に当たって申請会社とその関係者が風俗営業会社等の株式を一定以上保有してはならないとする要件が見直され、関係者の範囲を親族等から後継者本人や生計を一にする親族等に絞り込むことで大幅に緩和された。
- 20 また、2012年3月から6月にかけて中小企業が開催した「“ちいさな企業” 未来会議」においても、「経営承継円滑化法ができあがって制度としては広がったが、非常に使い勝手が悪く、地方で使えるところは限られている」（愛媛県松山市）、「雇用に連動している部分、もしくは担保提供している部分、もしくは連帯保証している部分の相続税については、政策の方では是非御一考いただいて、企業が安定して継続できるような御配慮をいただければと思っております」（東京都）、「事業承継税制は、非常に使い勝手が悪いので改善してほしい」（富山県高岡市、埼玉県さいたま市）、「相続税という爆弾が待っていて、最後は全然ハッピーではない」（埼玉県さいたま市）、「5年間くらい報告義務があったり、

- いろいろ大変なことがある。そういう意味で、もうちょっと使いやすく、減税幅が大きな制度にしてもらいたい」（東京都）などの意見が出た（経済産業省2012）。
- 21 9月の第2回「事業承継ガイドライン改訂小委員会」は、第5回「事業活性化検討会」と合同で開催された。
- 22 菊池は、経営承継円滑化法における「資本金基準」が中小企業者の範囲決定基準として経済的実態を反映していないという点や、2018年に導入された「特例措置」における「特例承継計画」で記載する事業計画の期間が5年では短すぎる点を指摘したうえで、「特例措置」を恒久化することで日本経済を支える中小企業の保護を長期的に図るべきであると論じている（菊谷2020：14-15）。
- 23 田中（2019）は、事業承継税制の対象者について相続税・贈与税の納税を全額猶予され、将来、後継者が事業を続け、死亡した場合には相続税・贈与税を免除されるなど、事業を承継する者を、非常に優遇している。もし、同様の事業を、親が個人事業者でない者が自ら起業すれば、事業資産を自らの出費で調達することが求められ、事業を承継した者と比べ、大変不利な環境で事業を行わなければならないことを意味する。こうした親から事業を承継した者を有利な立場に置く税制が、経済全体にどのような影響を与えるのかを分析する必要があるとした。
- 24 本軽減措置は、登録免許税の税率について、合併による移転の登記は0.4%から0.2%へ、分割による移転の登記は2.0%から0.4%へ、その他の原因による移転の登記は原則2.0%から1.6%へと軽減するものであり、また、不動産取得税の税率について、事業譲渡の場合は土地・住宅について3.0%から2.5%へ、住宅以外の家屋については4.0%から3.3%へと軽減するものである。
- 25 2023年9月、経団連は「令和6年度税制改正に関する提言」を発表した。なかでも、事業承継税制の特例承継計画の提出期限については、経営者の高齢化が進展する中小企業における事業承継の支援を目的としつつ、事業承継を通じて生産性の向上を図るためにも提出期限を延長すべきであるとした（日本経済団体連合会2023）。そして、2023年度税制改正において、法人版の特例承継計画の確認申請の期限が2024年3月末まで延長された。この背景には、特例承継計画の申請ベースが2019年度には月287件（平均）であったところ2020年度には月233件（平均）に減少しており、また、新型コロナウイルス感染症の影響による売上増減率と事業承継時期の変更に相関があり、減少した事業者ほど事業承継を後ろ倒しにする傾向が認められたことがあった。さらに、2024年度税制改正において、新型コロナウイルス感染症の影響が長期化したとして、法人版・個人版の特例承継計画の提出期限をさらに2026年3月末まで延長した。
- 26 本計画における超小規模案件は売上高3000万円以下（売上高分布の64%）、小規模案件は3000万円超1億円以下（18%）、中規模案件は売上高1億円超10億円以下（15%）、大規模案件は売上高10億円超（3%）を想定している（中小企業庁2021：17）。
- 27 2021年8月、「経営承継円滑化法」が改正され、所属不明株主に関する特例が新設された。会社法において株式会社は所在不明株主の株式の競売及び売却が可能であるが、当該株主に対して行う通知等が5年以上継続して到達せず、また、継続して5年間剰余金の配

当を受領しないことを要する（会社法第197条・第198条）。しかし、5年の歳月を要することで事業承継において事実上は利用が困難となっている事例が散見されたことから、都道府県知事の認定と所要の手続きを条件として1年に短縮することを可能とした。

- 28 なお、本税制の活用に際しては、中小企業等経営強化法に基づく「経営力向上計画」の認定が必要となっており、当該計画については、「中小企業経営強化法」における「特定事業者等」に該当する事業者のみ提出が可能となる。その上で、税制の適用を受けるためには、それぞれの税制ごとに、「租税特別措置法」における「中小企業者等」に該当する必要がある。

【参考資料】

経済産業省（2012）「事業承継税制の見直しについて」、URL: https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/gijiroku/zeicho/2012/_icsFiles/afidfile/2012/12/26/24zen5kai8.pdf、最終閲覧日2024年6月9日。

国税庁編（1983）『改正税法のすべて〈昭和58年〉』、大蔵財務協会。

事業承継関連法制等研究会（2005）「事業承継関連法制等研究会中間報告～中小企業における円滑な事業の承継をサポートする環境の整備～」、URL: <https://www.chusho.meti.go.jp/koukai/kenkyukai/kenkyu/download/jigyousyoukei.pdf>、最終閲覧日：2024年4月23日。

事業承継を中心とする事業活性化に関する検討会（2014）「事業承継を中心とする事業活性化に関する検討会中間報告」、URL: <https://www.chusho.meti.go.jp/koukai/kenkyukai/jigyousyoukei/2014/140724IR-Z.pdf>、最終閲覧日2024年6月10日。

税制調査会（1982）「昭和58年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5712_s58zeiseikaisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

——（1983）「今後の税制の在り方についての答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5811_kongonozeisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

——（1984[a]）「昭和59年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5901_s59zeiseikaisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

——（1984[b]）「昭和60年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5912_s60zeiseikaisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

——（1985）「昭和61年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s6012_s61zeiseikaisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

——（1986[a]）「税制の抜本的見直しについての答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s_6110_zeiseibappontekiminaosi.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

——（1986[b]）「昭和62年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s6112_s62zeiseikaisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

- (1987)「昭和63年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s6212_s63zeiseikaisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (1988[a])「税制改正についての中問答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s6304_zeiseikaikakutyukantousin.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (1988[b])「税制改革についての答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s6306_zeiseikaikaku-1.pdf
- (1989)「平成元年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0101_h1zeiseikaisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (1990)「土地税制のあり方についての基本答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0210_totizeisei-2.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (1990)「平成3年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0210_h3zeiseikaisei-1.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (1991)「平成4年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0312_h4zeiseikaisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (1992)「平成5年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0412_h5zeiseikaisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (1993)「今後の税制のあり方についての答申—『公正で活力ある高齢化社会』を目指して—」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0511_kongonozeisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (1994[a])「平成6年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0602_h6zeiseikaisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (1994[b])「税制改正についての答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s_h0606_zeiseikaikaku.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (1994[c])「平成7年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0612_h7zeiseikaisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (1995)「平成8年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0712_h8zeiseikaisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (1996)「平成9年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0812_h9zeiseikaisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (1997[a])「これからの税制を考える—経済社会の構造変化に臨んで—」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0901_korekaranozeisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (1997[b])「平成10年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0912_h10zeiseikaisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (1998)「平成11年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1012_h11zeiseikaisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (1999)「平成12年度の税制改正に関する答申」、URL: <https://www.soken.or.jp/sozei/>

wp-content/uploads/2019/09/h1112_h12zeiseikaisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

— (2000[a]) 「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1207_wagakunizeiseinogenjoutokadai.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

— (2000[b]) 「平成13年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1212_h13zeiseikaisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

— (2001[a]) 「平成14年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1312_h14zeiseikaisei.pdf

— (2001[b]) 「主な意見」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1312_omonaiken.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

— (2002[a]) 「あるべき税制の構築に向けた基本方針」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1406_arubekizeiseinokoutiku.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

— (2002[b]) 「『あるべき税制』の実現に向けた議論の中間整理」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1409_arubekizeiseityukanhoukoku.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

— (2002[c]) 「『税についての対話集会』のまとめ」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1409_zeinituitenotaiwasuyukai.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

— (2002[d]) 「平成15年度における税制改正についての答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1411_h15zeiseikaikaku.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

— (2002[e]) 「答申に盛り込まれていない主な意見」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1411_tousinnimorikomareteinaiomonaiken.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

— (2003[a]) 「少子・高齢社会における税制のあり方」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1506_syosikoureisyakai.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

— (2003[b]) 「答申に盛り込まれていない主な意見」、https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1506_tousinnimorikomareteinaiomonaiken.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

— (2003[c]) 「平成16年度の税制改正に関する中間報告」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1511_h16zeiseikaiseityukanhoukoku.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

— (2003[d]) 「『中間報告』に盛り込まれていない主な意見」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1511_tyukanhoukokunimorikomareteinaiomonaiken.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。

— (2003[e]) 「平成16年度の税制改正に関する答申」、URL: <https://www.soken.or.jp/>

- sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1512_h16zeiseikaiseitousin.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (2003[f]) 「答申に盛り込まれていない主な意見」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1512_tousinnimorikomareteinaimonaiken.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (2004[a]) 「我が国経済社会の構造変化の『実像』について」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1606_keizaisyakainokouzouhenka.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (2004[b]) 「平成17年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1611_h17zeiseikaisei.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (2004[c]) 「答申に盛り込まれていない主な意見」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1611_tousinnimorikomareteinaimonaiken.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (2005[a]) 「平成18年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1711_h18zeiseikaiseitousin.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (2005[b]) 「答申に盛り込まれていない主な意見」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1711_tousinnimorikomareteinaimonaiken.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (2006[a]) 「今後の税制改正についての議論に向けて」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1809_kongonozeiseikaikaku.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (2006[b]) 「平成19年度の税制改正に関する答申—経済活性化を目指して—」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1812_h19zeiseikaiseitousin.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (2006[c]) 「その他の主な意見」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1812_sonotanoomonaiken.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (2007[a]) 「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s_h1911_bappontekinazeiseikaikaku.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (2007[b]) 「その他の主な意見」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1911_sonotanoomonaiken.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- (2008) 「平成21年度の税制改正に関する答申」、URL: https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h2011_h21zeiseikaiseitousin.pdf、最終閲覧日2024年6月6日。
- 中小企業承継税制問題研究会 (1981) 「中小企業事業承継税制に関する報告書」、中小企業承継税制問題研究会。
- 中小企業庁 (1999) 「中小企業関係税制の抜本改革」、URL: <https://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/download/12fykaisei.pdf>、最終閲覧日2024年4月16日。

- (2001) 「《平成13年度税制改正》事業承継円滑化のための相続税・贈与税の改正」、URL: <https://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/download/010123souzokuzouyezei.pdf>、最終閲覧日2024年4月16日。
- (2002) 「《平成14年度税制改正》中小企業関係税制改正の概要」、<https://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/download/14FYkaisei.pdf>、最終閲覧日2024年4月16日。
- (2003[a]) 「平成15年度税制改正の概要<中小企業関連税制>」、URL: <https://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/download/15FYkaisei.pdf>、最終閲覧日: 2024年4月16日。
- (2003[b]) 「《平成16年度税制改正》中小企業関係税制改正の概要」、URL: https://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/download/1217_16fyzeiseikaisei.pdf、最終閲覧日: 2024年4月16日。
- (2004) 「《平成17年度税制改正》中小企業関係税制改正の概要」、URL: https://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/download/1216_17fyzeiseikaisei.kaitei.pdf、最終閲覧日2024年4月16日。
- (2006) 「平成19年度税制改正の概要<中小企業関係税制>」、URL: https://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/download/h19_zeisei.pdf、最終閲覧日: 2024年4月17日
- (2007) 「平成20年度税制改正の概要<中小企業関係税制>」、URL: https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/6021744/www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/2007/download/071214zeisei_gaiyou.pdf、最終閲覧日2024年4月17日。
- (2009[a]) 「平成21年度税制改正の概要<中小企業関係税制>」、URL: <https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/6021744/www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/2009/download/090109KaiseiGaiyou21.pdf>、最終閲覧日2024年4月18日。
- (2009[b]) 「平成22年度税制改正 (中小企業関係) について」、URL: <https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/6021744/www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/2010/download/100105KaiseiGaiyou22.pdf>、最終閲覧日2024年4月18日。
- (2010) 「平成23年度税制改正について (中小企業関係税制)」、URL: <https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11337380/www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/2011/download/110523KG-23-General.pdf>、最終閲覧日2024年4月18日。
- (2011) 「平成24年度税制改正について (中小企業関係税制)」、URL: <https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/6021744/www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/2011/download/111213KaiseiGaiyou24-1.pdf>、最終閲覧日2024年4月18日。
- (2013[a]) 「平成25年度税制改正について (中小企業・小規模事業者関係税制)」、URL: <https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/6685395/www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/2013/0129ZeiseiKaisei-2.pdf>、最終閲覧日2024年4月19日。
- (2013[b]) 「平成26年度税制改正について (中小企業・小規模事業者関係税制)」、URL: <https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/12901301/www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/2013/131220ZeiseiKaisei2.pdf>、最終閲覧日2024年4月19日。
- (2015[a]) 「平成27年度税制改正について (中小企業・小規模事業者関係)」、URL: <https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/12901301/www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/>

2015/150106ZeiseiKaisei.pdf、最終閲覧日2024年4月20日。

—— (2015[b]) 「平成28年度税制改正について(中小企業・小規模事業者関係)」、URL: <https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/12901301/www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/2015/151217ZeiseiKaisei.pdf>、最終閲覧日2024年4月20日。

—— (2016) 「平成29年度税制改正の概要について(中小企業・小規模事業者関係)」、URL: <https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/10311218/www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/2016/161216ZeiseiKaisei1.pdf>、最終閲覧日2024年4月18日。

—— (2017[a]) 「中小企業の事業承継に関する集中実施期間について(事業承継5ヶ年計画)」、URL: <https://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/shoukei/2017/170707shoukei1.pdf>、最終閲覧日2024年3月17日。

—— (2017[b]) 「平成30年度中小企業・小規模事業者関係税制改正について」、URL: <https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11050108/www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/2017/171225zeiritu.pdf>、最終閲覧日2024年4月20日。

—— (2018) 「平成31年度(2019年度)中小企業・小規模事業者関係税制改正について」、URL: <https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/12514360/www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/2018/181226zeiritu.pdf>、最終閲覧日2024年4月20日。

—— (2019) 「令和2年度(2020年度)中小企業・小規模事業者関係税制改正について」、URL: <https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/12514360/www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/2019/191225zeiritu.pdf>、最終閲覧日2024年4月20日。

—— (2020) 「令和3年度(2021年度)経済産業関係税制改正について」、URL: <https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/12514360/www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/2018/181226zeiritu.pdf>、最終閲覧日2024年4月20日。

—— (2020) 「中小企業の経営資源集約化等に関する検討会の設置について」、URL: <https://www.chusho.meti.go.jp/koukai/kenkyukai/shigenshuyaku/2020/201111shigenshuyaku01.pdf>、最終閲覧日2024年6月10日。

—— (2021) 「中小企業の経営資源集約化等に関する検討会取りまとめ～中小M&A推進計画～」、URL: <https://www.chusho.meti.go.jp/koukai/kenkyukai/shigenshuyaku/2021/210428storimatome.pdf>、最終閲覧日2024年6月10日。

—— (2023) 「中小企業の経営資源の集約化に資する税制概要・手引き」、URL: https://www.chusho.meti.go.jp/keiei/kyoka/shigenshuyaku_zeisei/tebiki.pdf、最終閲覧日2024年6月11日。

帝国データバンク情報統括部 (2023) 「全国「後継者不在率」動向調査(2023年)」『帝国データバンク』、<https://www.tdb.co.jp/report/watching/press/pdf/p231108.pdf>、最終閲覧日2024年3月16日。

東京商工会議所 (2020[a]) 「中小企業の円滑な事業承継の実現に向けた意見」、URL: <https://www.tokyo-cci.or.jp/file.jsp?id=1022798>、最終閲覧日2024年6月1日。

—— (2020[b]) 「令和3年度税制改正に関する意見」、URL: <https://www.tokyo-cci.or.jp/file.jsp?id=1022929>、最終閲覧日2024年6月1日。

- (2021[a]) 「中小企業の円滑な事業承継の実現に向けた意見」、URL: <https://www.tokyo-cci.or.jp/file.jsp?id=1024968>、最終閲覧日2024年6月1日。
- (2021[b]) 「令和4年度税制改正に関する意見」、URL: <https://www.tokyo-cci.or.jp/file.jsp?id=1026167>、最終閲覧日2024年6月1日。
- (2022[a]) 「中小企業の円滑な事業承継の実現に向けた意見」、URL: <https://www.tokyo-cci.or.jp/file.jsp?id=1030041>、最終閲覧日2024年6月1日。
- (2022[b]) 「令和5年度税制改正に関する意見」、URL: <https://www.tokyo-cci.or.jp/file.jsp?id=1032012>、最終閲覧日2024年6月1日。
- (2023[a]) 「中小企業の円滑な事業承継の実現に向けた意見」、URL: <https://www.tokyo-cci.or.jp/file.jsp?id=1200388>、最終閲覧日2024年6月1日。
- (2023[b]) 「令和6年度税制改正に関する意見」、URL: <https://www.tokyo-cci.or.jp/file.jsp?id=1200968>、最終閲覧日2024年6月1日。

日本税理士会連合会 (1971) 「昭和47年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。

- (1972) 「昭和48年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1973) 「昭和49年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1974) 「昭和50年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1975) 「昭和51年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1976) 「昭和52年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1977) 「昭和53年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1978) 「昭和54年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1979) 「昭和55年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1980) 「昭和56年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1981) 「昭和57年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1982) 「昭和58年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1983) 「昭和59年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1984) 「昭和60年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1985) 「昭和61年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1986) 「昭和62年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1987) 「昭和63年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1988) 「昭和64年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1989) 「平成2年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1990) 「平成3年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1991) 「平成4年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1992) 「平成5年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1993) 「平成6年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1994) 「平成7年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1995) 「平成8年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。

- (1996) 「平成9年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1997) 「平成10年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1998) 「平成11年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (1999) 「平成12年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2000) 「平成13年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2001) 「平成14年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2002) 「平成15年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2003) 「平成16年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2004) 「平成17年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2005) 「平成18年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2006) 「平成19年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2007) 「平成20年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2008) 「平成21年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2009) 「平成22年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2010) 「平成23年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2011) 「平成24年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2012) 「平成25年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2013) 「平成26年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2014) 「平成27年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2015) 「平成28年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2016) 「平成29年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2017) 「平成30年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2018) 「平成31年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2019) 「令和2年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2020) 「令和3年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2021) 「令和4年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2022) 「令和5年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。
- (2023) 「令和6年度税制改正に関する建議書」、日本税務研究センター図書室所蔵。

【参考文献】

- 有沢広巳 (1956) 『近代工業のあゆみ—日本における五つの産業』、同文館。
- 池田潔 (2022) 『地域・社会と共生する中小企業』、ミネルヴァ書房。
- 泉英二 (1996) 「林政の展開と林業経営1960年代以降」『農林業問題研究』32 (2)、pp. 57-64。
- 井上考二 (2008) 「小企業における事業承継の現状と課題」『小企業の事業承継問題』(国民生活金融公庫総合研究所編)、中小企業リサーチセンター、pp. 3-50。
- 今村修 (1998) 「株式評価の歩み」『税務大学校論叢』32、pp. 307-374。
- 菊谷正人 (2020) 「中小企業の事業承継に伴う相続税と贈与税の租税優遇措置」『イノベーション』

- ジョン・マネジメント』17、pp. 1-19。
- 清成忠男（2009）『日本中小企業政策史』、有斐閣。
- 國枝繁樹（2019）「少子高齢化社会における相続税制のあり方」『個人金融』、pp. 56-65。
- 久米和夫・後藤次郎（2012）「事業承継税制に関する一考察」『四国大学経営情報研究所年報』第17号、pp. 89-101。
- 小池正雄・井上裕（1991）「林家の森林承継に関する研究—森林相続の事前対応に関する—」『信州大学農学部紀要』28（2）、pp. 69-85。
- 小池正明（2020）「事業承継税制の諸問題」『早稲田法學』95（3）、pp. 355-383。
- 小原一隆（2023）「事業承継税制の特例措置はこれ以上改善されないのか」『ニッセイ基礎研究所』、URL: https://www.nli-research.co.jp/files/topics/74188_ext_18_0.pdf?site=nli、最終閲覧日2024年4月15日。
- 佐藤憲（2018）「事業承継をめぐる戦後中小企業政策史：1980年代以降の変化に焦点を当てて」『大学院紀要』81、pp. 141-153。
- （2021）「中小M&Aをめぐる政策過程：2010年代の変化に注目して」『法政大学大学院紀要』86、pp. 92-101。
- 酒井克彦編（2020）『クローズアップ事業承継税制：事業承継を巡る租税法上の諸問題』、財経詳報社。
- 佐竹隆幸著；関智宏編（2021）『中小企業政策論』、関西学院大学出版会。
- 島田春樹（2003）『戦後中小企業政策年表』、日本図書センター。
- 関智宏編著（2022）『中小企業研究の新天地：中小企業の理論・経営・政策の有機的展開』、同友館。
- 関満博（2017）『日本の中小企業—少子高齢化時代の起業・経営・承継』、中央公論新社。
- 高田亮爾・前田啓一・池田潔（2019）『中小企業研究序説』、同友館。
- 武田昌輔（1981）「『中小企業事業承継税制に関する報告書』の問題点について」『會計』120（4）、pp. 630-643。
- 田中治（2010）「事業承継税制のあり方」『租税法研究』38号、p. 85-106。
- （2012）「事業承継税制の現状と評価」『税研』165号、p.34。
- （2019）「事業承継税制の現状と課題」『個人金融』、ゆうちょ財団。
- 谷口智紀（2018）「事業承継税制と租税特別措置としての合理性—雇用確保要件をめぐる問題を中心に—」『専修総合科学研究』26、pp. 85-97。
- 田野光彦（2011）『戦後日本の家族農業経営と承継問題』、農林統計出版。
- 筒井徹（2022）『中小企業組合の新たな挑戦：中小企業組合の実態と今日的意義』、商工総合研究所。
- 手東平三郎（2002）「現代林学考その5—林業税制について（研究ノート）」『林業経済』55（2）、pp. 19-25。
- 中田哲雄編著（2013）『通商産業政策史 12—中小企業政策—』、財団法人経済産業調査会。
- 中沢孝夫（1998）『中小企業新時代』、岩波書店。
- 中村秀一郎（1985）『挑戦する中小企業』、岩波書店。

- (1992) 『21世紀型中小企業』、岩波書店。
- 西山恭博 (2015) 「中小企業における事業承継税制について：改正点を中心として」『創価法学』45 (1)、pp. 81-98。
- 野口教子 (2022) 「中小企業にかかる優遇税制上の課題」『高岡法科大学紀要』第33号、pp. 173-193。
- 服部繁一 (2022) 「中小企業の事業承継の理論と課題：外部とのつながりに着目した事例研究を通じて」『桃山学院大学経済経営論集』63 (4)、pp. 185-215。
- 安田武彦・許仲江 (2005) 「事業承継と承継後の中小企業のパフォーマンス」『経済産業研究所』、URL: <https://www.rieti.go.jp/jp/publications/dp/05j018.pdf>、最終閲覧日2023年1月30日。
- 安田武彦 (2005) 「中小企業の事業承継と承継後のパフォーマンスの決定要因」『中小企業総合研究』創刊号、pp. 62-85。
- (2013) 「中小企業政策と小規模企業—中小企業政策は多数派にどのように届くのか—」『経済論集』39 (1)、pp. 157-172。
- 山本昌弘 (2018) 「事業承継ガイドラインの改訂について」『経理知識』97、pp. 19-35。
- (2022) 「中小M&Aガイドラインについて」『経理知識』100、pp. 55-68。
- 山本貢 (2003) 『中小企業組合の再生：組織活性化の理論と実践』、中央経済社。
- (2006) 『中小企業組合の歴史的展開』、信山社。
- 利谷信義 (1967) 「農家相続と戦後農政」『日本農政の展開過程』(加藤一郎・坂本楠彦編)、東京大学出版会。
- 渡辺幸男・小川正博・黒瀬直宏・向山雅夫 (2022) 『21世紀中小企業論〔第4版〕：多様性と可能性を探る』、有斐閣。
- 渡邊正則 (2019) 『Q&Aでわかる相続時精算課税制度と各贈与税特例制度の活用 (第2版)』、税務研究局出版会。